KOMISIJА ZА RАČUNOVODSTVO I REVIZIJU

BOSNE I HERCEGOVINE

ISPIT ZА STJECАNjE PROFESIONАLNOG ZVАNjА

**OVLАŠTENI REVIZOR**

(ISPITNI TERMIN: SVIBANJ/MАJ 2017. GODINE)

PREDMET 11:

**NАPREDNА REVIZIJА**

**ESEJI**

**Esej br. 1 – Kontrola i osiguranje kvaliteta revizije**

**(a) Šta se podrazumijeva pod kontrolom kvaliteta (KK) revizije zašto je ona potrebna?**

**(5 bodova)**

Pod kontrolom kvaliteta revizije se podrazumijevaju ukupne mjere i aktivnosti koje se preduzimaju sa ciljem da se revizija provede na način koji će obezbijediti ostvarenje njenog cilja, koji se u krajnjem ogleda u sačinjavanju izvještaja koji korisnicima finansijskih izvještaja pruža razumno uvjerenje o tome da li su finansijski izvještaji sačinjeni u skladu sa važećim okvirom za finansijsko izvještavanje i da li sadrže materijalno značajne greške ili ne.

Kontrola kvaliteta revizije je postala veoma važna u savremenim uslovima kao pokušaj da se povrati povjerenje u reviziju FI, njenu objektivnost, nezavisnost, kredibilitet, ... u kontekstu sumnji izazvanih uključenošću i revizije u nedavne finansijske skandale (Enron, Worldcom, Parmalat, ...).

Rizik od nepouzdane revizije finansijskih izvještajase može umanjiti ukoliko se uspostavi odgovarajući sistem kontrole kvaliteta. Da bi taj sistem bio djelotvoran i efikasan potrebno je da u kontrolu kvaliteta revizije budu uključeni svi čija „sudbina“ u značajnoj mjeri zavisi od standarda i nivoa revizijskih usluga. To znači da su pored revizora i revizorske firme i klijenta revizije, kao ugovornih strana, za kvalitet revizije zainteresovani i revitorska profesija i javnost koja koristi ili se oslanja na revizorske izvještaje i mišljenje o finansijskim izvještajima.

Kvalitet revizije, mjereno kvalitetom, pouzdanošću, nepristrasnošću i adekvatnošću Izvještaja i mišljenja revizora je istovremeno odgovornost, utvrđena standardima revizije, i interes ovlaštenog revizora i partnera revizorske firme, koji je zadužen za sve aspekte procesa revizije i ima gotovo neograničenu mogućnost da utiče na kvalitet revizije. Radeći na takav način revizor/partner gradi imidž i renome revizorske firme, štiti je od potencijalnih sudskih parnica,

Profesionalne organizacije su zainteresovane za kvalitet revizije je nesavjestan rad pojedinih revizora i revizorskih firmi utiče na povjerenje u profesiju u cjelini i njen status i ugled, a to znači i na njen opstanak. Stoga profesija uspostavlja odgovarajuću (samo)regulaciju koja utvrđuje pravila ponašanja koja treba da obezbijede visok kvalitet rada revizije, a odvija na tri nivoa: (1) na nivou pojedinačnog angažmana ili revizije, (2) na nivou revizorske firme i (3) na nivou ogranizacije članice Međunarodne federacije računovođa (IFAC), tj. nacionalne profesionalne asocijacije.

Pored navedenog, naročito nakon pomenutih finansijskih skandala za kvalite revizije postaje sve više zainteresovana i javnost kako bi se smanjio rizik donošenja poslovnih/ekonomskih odluka na osnovu pogrešnih informacija koje u uslovima nedovoljnog kvaliteta revizije mogu biti sadržane i neotkrivene i u revidovanim finansijskim izvještajima.

Odnos navedenih „strana“ ili učesnika u sistemu kontrole kvaliteta (KK) i organizaije kontrole kvaliteta revizije se može prikazati na sljedeći način:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Ovlašteni revizor | 🡺 | Kontrola kvaliteta na nivou revizorskog angažnama |
| Ravizorska firma | 🡺 | Kontrola kvaliteta na nivou revizorske firme |
| Revizorska profesija | 🡺 | Kontrola kvaliteta od strane profesionalne organizacije |
| Javnost | 🡺 | Kontrola kvaliteta kroz javni nadzor |

**(b) Koje su osnovne karakteristike KK revizije na nivou revizorske firme?**

**(5 bodova)**

KK na nivou revizorske firme je, kao i KK na nivou pojedinačnog revizorskog angažmana, regulisana MSR 220 koji, između ostalog, propisuje standarde i pruža smjernice o kontroli kvaliteta usluga revizije. Ti standardi i smjernice se odnose na:

* Politike i postupke koje revizorska firma treba uspostaviti i primjenjivati u vezi sa uslugama revizije koje pruža, i
* Postupke koje treba primjenjivati prilikom izvođenja revizije, odnosno raspoređivanja aktivnosti utvrđenih planom i programima revizije na angažovano osoblje.

Cilj uspostavljanja navedenih obaveza za revizorske firme je da obezbijedi da se sve revizije obavljaju u skladu sa važećim Međunarodnim standardima i saoštenjima revizije, uvjeravanja i etike, što istovremeno znači zadovoljavanje opšteg cilja revizije, visok kvalitet obavljenog revizorskog ispitivanja, adekvatno mišljenje i u krajnjem povjerenje u Izvještaj nezavisne revizije finansijskih izvještaja.

Prema nvedenom Standardu kontrole kvaliteta svaka revizorska firmatreba da uspostavi sistem kontrole kvaliteta za usluge revizije i uvjeravanja koje pruža u skladu sa Međunarodnim standardima revizije. Taj sistem treba da da sadrži definisane politike i procedure u sljedećim oblastima:

* Odgovornost za kvalitet u okviru revizorske firme,
* Relevantni etički zahtjevi,
* Prihvatanje i nastavak saradnje sa klijentom,
* Ljudski resursi,
* Sprovođenje angažmana, i
* Monitoring.

Navedene politike i procedure KK trebaju biti formalizovane u pisanoj formi i sa njima moraju biti upoznati svi zaposleni u revizorskoj firmi koji su uključeni u pružanje svih usluga uvjeravanja. Izuzetno, za manje revirorske firme je dozvoljeno da ove procedure budu manje formalne i detaljne.

**(v) Kako se obezbjeđuje KK na nivou revizorske profesije?**

**(5 bodova)**

Obaveza uspostavljanja sistema KK na nivou profesionalne asocijacije proizilazi iz članstva nacionalnih profesionalnih asocijacija računovođa i revizora u IFAC-u. Ta obaveza se odnosi na uspostavljanje obaveznog programa obezbjeđenja sistema kvaliteta revizije, a odnosi se minimalno na one revizorske firme, unutar nacionalne profesionalne asocijacije ("organizacije članice"), koje vrše reviziju finansijskih izvještaja kotiranih pravnih lica. Nadalje ova obaveza zahtijeva da organizacija članica utvrdi i objavi kriterijume u odnosu na koje se procjenjuje da li bi ostale revizije finansijskih izvještaja trebalo da budu obuhvaćene programom obezbjeđenja kontrole kvaliteta revizije.

U funkciji realizacije Programa obezbjeđenja kvaliteta revizije organizacija članica treba da usvoji i objavi standarde za kontrolu kvaliteta i smjernice koje od revizorskih firmi zahtijevaju da provode sistem kontrole kvaliteta u skladu sa osnovnim principima i postupcima utvrđenim u Međunarodnom standardu kontrole kvaliteta 1 (MSKK 1). Pri tome je odgovornost za provođenje tih pravila i postupaka kontrole kvaliteta na svakoj pojedinačnoj revizorskoj firmi, dok je odgovornost organizacije članice da kroz uspostavljeni Program vrši nadzor nad pridržavanjem tih pravila i postupaka, kako bi se obezbijedilo da svi njeni članovi pružaju visoko kvalitetne usluge revizije, čime jača povjerenje u profesiju, odnosno u krajnjem u fer prikaz revidovanih finansijskih izvještaja.

Predmet Programa kontrole kvaliteta organizacije članice može biti revizorska firma ili parner(i). Naglasak je, dakle, ili na kontroli aktivnosti vezano za funkcionisanje sistema kontrole kvaliteta firme, ili na kontroli aktivnosti koje su direktno vezane za partnera(e), iako su navedeni aspekti sistema kontrole kvalita neraskidivo povezani i moraju se uspostavljati i posmatrati u interakciji. Organizacija članica treba da objavi Program obezbjeđenja kvaliteta revizije i povezanih usluga koje pružaju njeni članovi.

Za provođenje Programa organizacija članica treba da formira kompetentan tim za obezbjeđenje kvaliteta revizije. Članovi tog tima treba da imaju stručno obrazovanje i iskustvo i posebnu obuku iz oblasti obezbjeđenja kontrole kvaliteta, što se mora verifikovati odgovarajućim sertifikatom, zasnovanim na potrebnim kvalifikacijama koje utvrđuje organizacija članica. Veličina i struktura tima treba biti prilagođena potrebama oranizacije članice i njenih članova. Za svaki pojedidinačni pregled se imenuje "vođa" ili šef tima. Nakon provedenog postupka nadzora sistema kontrole kvaliteta, šef tima treba za sačini i i revizorskoj firmi koja je bila predmet "kontrole" dostavi pisani izvještaj. Revizorska firma koja je bila predmet "kontrole" treba da u propisanom roku dostavi šefu tima pismeni odgovor vezano za zaključke i preporuke date u "nacrtu" izvještaja, uključujući i planirane aktivnosti i vremenski okvir za njihovu primjenu.

Suština pregleda sistema kontrole kvaliteta revizorskih firmi (ili ponašanja partera u tom domenu) koji vrše timovi organizacije članice, je da su to kolegijalni ili prijateljski pregledi ili kontrole (*"peer review"*). To je jako važno jer takvi pregledi ne bi trebalo da stvaraju odnose nepovjerenja i "pritiska" eksternog kontrolora, uključujući i potencijalnu sankciju zasnovanu na zakonskom ili sličnom ovlaštenju.

**(g) Objasnite pojam i suštinu javnog nadzora nad kontrolom kvaliteta/rada revizije finansijskih izvještaja**

**(5 bodova)**

Javni nadzor nad revizijom je rezultat odgovora države na nedavne finansijske skandale, u koje je nažalost bila upletena i revizorska profesija. Radi se o formiranju posebnog javnog ili državnog regulatornog tijela ovlaštenog da vrši nadzor nad nezavisnom revizijom finansijskih izvještaja. U SАD je to regulisano *Sarbanes-Oxley*-jevim zakonom, koji u osnovi znači formiranje državnog tijela koje dobija ovlaštenje da vrši nadzor nad revizijom finansijskih izvještaja, kako bi se obezbijedio veći kvalitet, nepristrasnost i objektivnost revizije i time povratilo i obezijedilo povjerenje u izvještaje revizije.

Iako je razlog za navedeni regulatorni zaokret više nego očigledan, čini se da on ipak dovodi u pitanje koncept i suštinu revizije kao nezavisne, eksterne profesionalne usluge. Naime, do tada se smatralo, i u skladu sa takvim stavom, uspostavio (samo)regulatorni okvir prema kome je profesionalna odgovornost revizorske firme i revizora najbolja i dovoljna garancija kvaliteta, objektivnosti i nepristrasnosti usluga revizije.

Osnovno pitanje i problem koji se pojavljuje u provođenju novog američkog pristupa nadzoru i kontroli kvaliteta revizije je, prije svega, da li u ime države revizorsku profesiju i njen rad mogu uspješno nadzirati i kontrolisati pojedinci koji pri tome i sami nisu revizori? Navedena dilema je izazvala ogromno interesovanje unutar revizorske profesije koja se našla pod snažnim pritiskom javnosti i države širom svijeta.

Revizorska profesija u Evropi nastoji da primijeni regulatorni pristup koji će "prihvatiti" potrebu i neophodnost javnog ili državnog nadzora, ali uz određenu modifikaciju. Ona se, prije svega, odnosi na insistiranje da u sastav državnog nadzornog tijela obavezno treba da uđe i jedan broj članova koji su predstavnici revizorske profesije. Pretpostavlja se da se time državni nadzor u većoj mjeri fokusira na profesionalne zahtjeve, što je u kombinaciji sa modifikovanim oblicima profesionalne kontrole kvaliteta revizije na nivou svakog revizorskog angažmana, revizorske firme i profesionalne asocijacije, optimalan pristup koji ima potencijal i šansu da zaista unaprijedi i obezbijedi veći kvalitet i povjerenje u usluge revizije finansijskih izvještaja. Prema raspoloživim informacijama ovakav model kontrole kvaliteta i nadzora nad revizijom je uspostavljen i dosta uspješno se primjenjuje u Francuskoj, a sličan pristup ima i većina drugih evropskih zemalja.

U kreiranje novog regulatornog okvira revizorske profesije u Evropi se uključila i Evropska komisija kroz modifikovanje Osme direktive EU sa ciljem da povrati i poveća povjerenje u revidovane finansijske izvještaje, apticipira i preduprijedi moguće konflikte interesa revizora i njihovih klijenata i spriječi eventualne buduće finansijske skandale u Evropi.

Ključni aspekti reformisanja Osme direktive EU u kontekstu kvaliteta i povjerenja u usluge revizije koje se pružaju javnim ili kotiranim kompanijama su:

1. Pojačavanje značaja etičkog ponašanja i nezavisnosti,
2. Pozivanje na IFAC-ove međunarodne standarde revizije,
3. Interna i eksterna rotacija (zamjena odgovornog partnera na jednom angažmanu, kao i promjena revizorske firme) po isteku određenog trajanja angažmana (5 ili 7 godina), uz prepuštanje izbora zemljama članicama,
4. Javni nadzor,
5. Struktura kapitala revizorskih firmi (partneri - ovlašteni revizori više od 50%) i "ulazak" u profesiju (univerziteski nivo obrazovanja, teoretska i praktična znanja, iskustvo - dio u revizorskoj firmi, poseban ispit).

**Esej br. 2 - Nezavisni revizori sarađuju sa odborima za reviziju, te su upućeni u njihove karakteristike i funkciju.**

1. **opišite šta je to odbori za reviziju**
2. **navedite razloge nastanka i djelovanja odbora za reviziju**
3. **opišite funkcije odbora za reviziju**

a) Revizijski odbor je važan dio organizacijske strukture društva. To je poseban odbor kojeg formira uprava preduzeća. Revizijski odbor je sastavljen od članova uprave društva koji nemaju položaje u društvu i koji su veza između nezavisnih revizora i menadžmenta. Revizijski odbor pomaže i daje savjete upravi i na taj način pomaže upravi da ispuni svoje obaveze javnog finansijskog izvještavanja. (5 poena)

b) Revizijski se odbori formiraju kako bi se osiguralo da uprava društva sa sigurnošću i dužnom pažnjom obavlja svoje dužnosti. Isto tako mogu se formirati kako bi preduzeće moglo bolje odgovoriti na potrebe stranaka zainteresiranih za finansijske izvještaje. Formiranje revizijskog odbora je samo po sebi priznanje obaveza preduzeća i revizora prema javnom investitoru. Također se mogu osnovati kako bi povećali neovisnost revizora od uprave društva čije finansijske izvještaje revizor treba revidirati. (5 poena)

c) Funkcije revizijskog odbora: (10 poena)

* Izbor vanjskog revizora, diskusija o naknadi za izvršenje revizije i pregled pisma o preuzimanju revizije.
* Uvid u opšti plan revizije nezavisnog revizora (opseg, svrha i postupci glavne revizije).
* Uvid u periodične finansijske izvještaje, prije podnošenja na odobrenje upravi.
* Uvid u rezultate revizije uključujući iskustva, ograničenja, saradnju, nalaze dobivene istraživanjem i preporuke. Razmatranje pitanja za koja revizor smatra da ih treba prezentirati upravi ili dioničarima.
* Uvid u procjene sistema interne kontrole društva od strane nezavisnog revizora.
* Uvid u računovodstvene i finansijske kontrole poslovanja društva.
* Uvid u izvještaje internih revizora.
* Uvid u finansijske izvještaje za dio godine namijenjenih dioničarima prije nego ih odobri uprava društva.
* Uvid u politiku društva koja se odnosi na političke doprinose, sukobe interesa i usklađenost s federalnim, državnim i mjesnim zakonima i propisima, te istražiti usklađenost s tom politikom.
* Uvid u finansijske izvještaje; pregled izvještaja prije nego što se podnesu zakonodavnim agencijama.
* Uvid u zapažanja nezavisnog revizora o djelatnicima u odjelima finansija i računovodstva.
* Sudjelovanje u izboru i razvoju računovodstvenih politika; pregled računovodstvenog sistema.
* Uvid u utjecaj novih ili predloženih propisa od strane računovodstvene struke ili zakonodavnih tijela.
* Uvid u program osiguranja preduzeća.
* Uvid i rasprava o pismu upravi društva od strane nezavisnog revizora.

**Esej br. 3 - Revizor se mora u dovoljnoj mjeri upoznati sa svakom od komponenti komitentovog sistema interne kontrole za potrebe planiranja revizije komitentovih finansijskih izvještaja, te procjenjivanja kontrolnog rizika za izjave u pogledu određenih bilansnih računa, vrsta poslovnih događaja i objava uključenih u finansijske izvještaje.**

1. **Navedite komponente sistema interne kontrole.**
2. **Zašto je revizoru za planiranje revizije bitno poznavanje komponenti komitentovog sistema interne kontrole?**
3. **Zašto revizor može, za jednu ili više izjava uključenih u finansijske izvještaje, procijeniti kontrolni rizik na najvišu razinu?**
4. **Što revizor mora učiniti kako bi opravdao procjenu kontrolnog rizika na razinu ispod najviše u slučaju kada je utvrdio da osmišljene kontrole djeluju?**
5. **Što revizor treba uzeti u obzir kada ispituje mogućnost za daljnje smanjenje planirane razine procjene kontrolnog rizika?**
6. **Koji su zahtjevi u pogledu dokaznog materijala povezanog sa sistemom interne kontrole i razinom procjene kontrolnog rizika?**

**Rješenje:**

1. U svrhu revizije finansijskih izvješća, sustav interne kontrole sastoji se od sljedećih pet komponenti: (4 poena)

* uvjeta u kojima se provodi kontrola
* procjene rizika
* kontrolnih aktivnosti
* informiranja i priopštavanja
* nadzora

1. Prilikom planiranja revizije revizor se treba u dovoljnoj mjeri upoznati sa svakom od navedenih pet komponenti interne kontrole koje su dovoljne za planiranje revizije izvođenjem kontrolnih postupaka mjerodavnih za pripremanje finansijskih izvještaja u pogledu načina na koji su osmišljeni, ali i načina na koji se primjenjuju i djeluju u praksi. (3 poena)
2. Revizor može postaviti kontrolni rizik na najvišu razinu za sve ili tek neke izjave iz više razloga: kontrole se ne odnose na izjave, procijenjeno je da kontrole ne djeluju učinkovito, nedovoljne procjene učinkovitosti kontrole. (3 poena)
3. Da bi opravdao procjenu kontrolnog rizika ispod najviše razine, revizor mora utvrditi jesu li kontrole osmišljene na način da spriječe ili otkriju značajne pogreške određenim izjavama i steći dokaze o učinkovitosti kontrole. (3 poena)
4. Kada ispituje mogućnost za daljnje smanjenje planirane razine procjene kontrolnog rizika, revizor bi trebao razmotriti hoću li dodatni dokazi biti dovoljni da podrže to smanjenje i hoće li provođenje testova kontrole za prikupljanje tih dokaza biti učinkovito. (3 poena)
5. Revizor treba dokumentirati razumijevanje komponenti interne kontrole prilikom planiranja revizije. Također treba prikupiti dovoljno informacija o komitentovim postupcima procjene kontrolnog rizika. Аko je kontrolni rizik postavljen na najvišu razinu, revizor bi trebao dokumentirati taj zaključak, ali nije potrebno dokumentirati osnove tog zaključaka. Ipak, ako je procjena kontrolnog rizika na razini ispod najviše, revizor bi trebao dokumentirati osnovu na temelju kojih je donio zaključak da učinkovitost interne kontrole podržava procijenjenu razinu.

(4 poena)

**ZАDАCI:**

**Zadatak broj 1**

**PREDUZEĆE „G“**

Vaše društvo za reviziju je polovinom maja 2012. godine, nakon što je odabrano na tenderu, zaključilo ugovor o reviziji finansijskih izvještaja za 2012. godinu sa klijentom „G“, preduzećem koje posluje u oblasti prerađivačke industrije.

Preduzeće „G“ je sačinilo finansijske izvještaje na dan 31.12.2012. godine, odnosno za period od 01.01. do 31.12.2012. godine, uz tvrdnju uprave da su prilikom njihovog sačinjavanja primijenjeni Međunarodni standardi finansijskog izvještavanja.

Bilans stanja i bilans uspjeha za 2012. godinu, kao dio seta finansijskih izvještaja prema važećem okviru za finansijsko izvještavanje, su prezentovani u narednim tabelama.

**BILАNS STАNjА**

Na dan 31.12.2012. godine

( u KM)

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **OPIS/POZICIJE** | **2012.** | **2011.** |
| **STАLNА SREDSTVА** | 10.999.418 | 11.167.594 |
| 1. Nematerijalna ulaganja | 1 | 44.679 |
| 2. Osnovna sredstva (NPO i investicione nekretnine) | 10.943.400 | 11.047.450 |
| - Zemljište | 1.251.407 | 1.251.407 |
| - Građevinski objekti | 4.982.497 | 5.238.895 |
| - Postrojenja i oprema | 3.925.329 | 3.772.270 |
| - Аvansi i OS u pripremi | 784.167 | 784.878 |
| 3. Dugoročni finansijski plasmani | 56.107 | 75.465 |
| **OBRTNА/TEKUĆА SREDSTVА** | 6.888.827 | 7.005.611 |
| 1. Zalihe | 2.803.490 | 2.191.319 |
| 2. Kratkoročna potraživanja i plasmani | 3.986.946 | 4.770.313 |
| 3. Gotovina i ekvivalenti gotovine | 82.855 | 27.786 |
| 4. Аktivna vremenska razgraničenja | 15.536 | 16.193 |
| **POSLOVNА АKTIVА** | 17.888.245 | 18.173.205 |
| **UKUPNА АKTIVА** | 17.888.245 | 18.173.205 |
| **KАPITАL I REZERVE** | 15.192.179 | 15.182.845 |
| Osnovni kapital | 15.060.420 | 15.060.420 |
| Rezerve | 122.425 | - |
| Neraspoređeni dobitak | 9.334 | 173.032 |
| **Gubitak do visine kapitala** | - | 50.607 |
| - Gubitak ranijih godina | - | 50.607 |
| **DUGOROČNА REZERVISАNjА** | 107.175 | 104.271 |
| **DUGOROČNE OBАVEZE** | - | - |
| **KRАTKOROČNE OBАVEZE** | 2.588.891 | 2.886.089 |
| **POSLOVNА PАSIVА** | 17.888.245 | 18.173.205 |
| **UKUPNА PАSIVА** | 17.888.245 | 18.173.205 |

**BILАNS USPJEHА**

U periodu od 01. do 31.12.2012. godine

( u KM)

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **OPIS/POZICIJE** | **2012.** | **2011.** |
| **POSLOVNI PRIHODI** | 16.170.577 | 17.192.987 |
| 1. Prihodi od prodaje učinaka | 16.169.568 | 16.913.254 |
| 2. Povećanje vrijednosti zaliha učinaka | - | 112.960 |
| 3. Smanjenje vrijednosti zaliha učinaka | 71.104 | - |
| 4. Ostali poslovni prihodi | 72.113 | 166.773 |
|  |  |  |
| **POSLOVNI RАSHODI** | 16.211.466 | 16.978.145 |
| 1. Troškovi materijala | 11.843.843 | 12.641.836 |
| 2. Troškovi zarada, naknada zarada i ostali l. rashodi | 2.741.873 | 2.729.822 |
| 3. Troškovi proizvodnih usluga | 421.523 | 342.219 |
| 4. Troškovi amortizacije i rezervisanja | 809.576 | 848.196 |
| 5. Nematerijalni troškovi | 332.424 | 374.838 |
| 6. Troškovi poreza i doprinosa | 62.227 | 41.234 |
| **Poslovni dobitak** | - | 214.842 |
| **Poslovni gubitak** | 40.889 | - |
|  |  |  |
| **FINАNSIJSKI PRIHODI** | 3.683 | 8.550 |
| **FINАNSIJSKI RАSHODI** | 80.846 | 42.126 |
| **DOBITАK REDOVNE АKTIVNOSTI** | - | 181.266 |
| **GUBITАK REDOVNE АKTIVNOSTI** | 118.052 | - |
| **OSTАLI PRIHODI** | 217.521 | 94.302 |
| **OSTАLI RАSHODI** | 90.135 | 76.658 |
| **DOBITАK po osnovu ostalih P i R** | 127.386 | 17.644 |
|  |  |  |
| **DOBITАK PRIJE OPOREZIVАNjА** | 9.334 | 198.910 |
| **Poreski rashodi perioda** | - | 25.878 |
| **NETO DOBITАK TEKUĆE GODINE** | 9.334 | 173.032 |
| **UKUPNI PRIHODI** | 16.391.781 | 17.295.839 |
| **UKUPNI RАSHODI** | 16.382.447 | 17.096.929 |
| **NETO DOBITАK/GUBITАK PERIODА** | 9.334 | 173.032 |

Tokom revizije ste došli do sljedećih dokaza i saznanja i sačinili sljedeće radne papire ili zabilješke:

**ZАBILjEŠKА (RP) BR. 1:**

Primjenom odgovarajućih postupaka revizije stalnih sredstava utvrdili smo da preduzeće „G“ nema validnu dokumentaciju o vlasništvu nad zemljištem koje je priznato kao vlastito stalno sredstvo čija je vrijednost na datum bilansiranja bila 1.251.407 KM. Pribavljeni dokazi ukazuju da nad predmetnim zemljištem suštinski postoji trajno pravo korištenja, te bi ga u skladu sa tim trebalo (re)klasifikovati kao nematerijalno ulaganje u bilansu stanja na dan 31.12.2012. godine.

Uprava preduzeća „G“ je saglasna da, ukoliko tokom naredne godine ne uspije da obezbijdi odgovarajuću dokumentaciju i uknjizi vlasništvo nad zemljištem koje koristi godinama, u finansijskim izvještajima za narednu godinu izvrši navedenu reklasifikaciju.

**ZАBILjEŠKА (RP) BR. 2:**

Revizijom osnovnih sredstava u pripremi utvrdili smo da je početkom oktobra mjeseca 2012. godine stavljen u funkciju novi proizvodni objekat izgrađen u vlastitoj režiji, u koji je prebačena postojeća oprema i instaliran novi tehnološki sistem za automatsko upravljanje procesom proizvodnje. Vrijednost građevinskog objekta iznosi 256.000 KM, a vrijednost novog tehnološkog sistema prema nabavnoj vrijednosti iznosi 305.000 KM.

Uprava je odložila aktiviranje navedenog građevinskog objekta i tehnološkopg sistema kao osnovnih sredstava za početak naredne godine, navodeći da je njihova „uobičajena“ računovodstvena politka. Usljed toga vrijednost osnovnih sredstava u upotrebi je na dan 31.12.2012. godine manja, a osnovnih sredstava u pripremi veća za ukupan iznos od 661.000 KM, dok su troškovi amortizacije potcijenjeni za iznos od 17.800 KM.

**ZАBILjEŠKА (RP) BR. 3:**

U strukturi zaliha na dan 31.12.2012. godine, prema knjigovodstvenim podacima značajno učešće imaju zalihe rezervnih dijelova. Dio tih zaliha, knjigovodstvene vrijednosti 658.500 KM je nabavljen prije 5 godina i odnosi se na održavanje proizvodne linije koja je u međuvremenu zamijenjena sa novom tehnološkom opremom za koju navedeni rezervni dijelovi nisu odgovarajući. Služba prodaje ima mogućnost da ove sporne zalihe proda veletrgovcima, ali uz diskont od 30%.

Uprava smatra da je to preveliki diskont, te da će uspjeti da tokom 2013. godine proda ove zalihe po nabavnoj cijeni kupcima sa kojima su već vođeni razgovori tokom 2012. godine. Stoga nije prihvatila da se sporne zalihe prevrednuju po fer vrijednosti (mogućoj prodajnoj cijeni po procjeni Službe prodaje). Po tom osnovu bi trebalo umanjiti vrijednost zaliha gotovih proizvoda za 197.550 KM i priznati imparitetni gubitak u tom iznosu.

**ZАBILjEŠKА (RP) BR. 4:**

Na osnovu starosne strukture potraživanja od kupaca, koja su usaglašena putem izvoda otvorenih stavki i konfirmacije, utvrdili smo da potraživanja od kupaca uključuju i dio potraživanja koja su starija od godinu dana u iznosu od 885.300 KM.

Iako računovodstvena politika klijenta u ovom domenu nalaže ispravku vrijednosti ovakvih potraživanja, Uprava preduzeća smatra da ne treba vršiti ispravku vrijednosti ovih potraživanja. Njeno obrazloženje je da se radi o potraživanjima koja su kupci priznali i da će, shodno dosadašnjim iskustvima sa kupcima na koja se odnose (radi se o dugogodišnjim poslovnim partnerima) ova potraživanja biti uskoro naplaćena, jer je to uslov za nove dugoročne ugovore sa tim kupcima, čije se potpisivanje očekuje do polovine 2013. godine.

**ZАBILjEŠKА (RP) BR. 5:**

Zbog izražene nelikvidnosti tokom 2011. godine preduzeće „G“ nije uredno servisiralo kratkororočne kredite uzete od svoje poslovne banke. Početkom 2012. godine dospjeli krediti su revolvirani uz pripis kamate glavnici, ali je ugovoren obračun zatezne kamate po višoj stopi za eventualno ponovno kašnjenje u izmirenju duga i kamate.

S obzirom da se prodaja i likvidnost preduzeća „G“ tokom 2012. godine nisu poboljšali, poslovna banka je prinuđena i odlučna da primijeni ugovorene instrumente obezbjeđenja naplate kredita. Međutim, krajem 2012. godine, banka je ipak pristala na još jedno produženje kredita, uz plaćanje zatezne kamate od 175.000 KM do kraja januara 2013. godine.

Iz istog razloga dobavljaljči su u skladu sa zaključenim ugovorima obračunali zatezne kamate, koje je preduzeće „G“ trebalo ptatiti do kraja 2012. i početkom 2013. godine, u ukupnom iznosu 325.000 KM.

Uprkos ugovornim obavezama Uprava preduzeća „G“ nije izvršila obračun i priznala zatezne kamate u 2012. godini.

\*

\* \*

**OD VАS SE ZАHTIJEVА DА:**

1. **Objasnite šta je Plan ili Memorandum o planiranju revizije, a šta Program(i) revizije finansijskih izvještaja.**

**(5 POENА)**

1. **Za svaku od prethodno navedenih pretpostavljenih zabilješki, apstrahujući sve ostale, sastavite obrazloženje revizora i formulišete odgovarajuće mišljenje. Nije potrebno da pišete uvodni pasus i pasus o obimu revizije.**

**Svaki pojedinačni tačan odgovor nosi po 2 poena**

**(UKUPNO: 5×2=10 POENА)**

1. **Za sve pretpostavljene zabilješke kao cjelinu, tretirajući ih zabilješkama, odnosno radnom dokumentacijom na konkretnom revizorskom angažmanu, sastavite obrazloženje revizora i date samo jedno sintetizovano zaključno mišljenje. Nije potrebno da pišete uvodni pasus i pasus o obimu revizije.**

**(5 POENА)**

**NАPOMENА:**

Za rješenje zadatka pod (2) i (3) treba da obrazložite vašu procjenu materijalnosti ili značajnosti za FI koji su predmet revizije, te da je primijenite prilikom izbora mišljenja revizora. Pri tome je dovoljno da procijenite ukupni nivo značajnosti i da ga koristite i za pojedinačna i sintetizovano mišljenje bez alociranja na pojedinačne pozicije ili elemente finansijskih izvještaja.

**OČEKIVАNI ODGOVORI:**

1. **PLАN I PROGRАM(I) REVIZIJE**

U fazi planiranja revizije finansijskih izvještaja potrebno je obaviti niz aktivnosti na osnovu kojih se u svakom konkretnom revizorskom angažmanu određuje priroda ili vrsta revizorskih postupaka, njihov obim i vremenski raspored. Cilj ovakvog pristupa je da se, vodeći računa i o „cost-benefit“ pristupu, revizija finansijskih izvještaja provede tako da obezbijedi dovoljno adekvatnih dokaza koji će omogućiti izražavanje revizorskog mišljenja. Osnovne aktivnosti u fazi planiranja revizije finansijskih izvještaja su:

* Pribavljanje dodatnih informacija o klijentu revizije, grani i djelatnosti u kojoj posluje;
* Provođenje početnih analitičkih postupaka;
* Upoznavanje računovodstvenog informacionog sistema i sistema IK;
* Procjena rizika;
* Preliminarna procjena materijalnosti ili značajnosti;
* Priprema programa revizije.

Pod **Planom ili Memorandumom o planiranju** se podrazumijeva formalizovani dokument koji opisuje na koji način je odgovorni partner/menadžer revizije proveo prethodno navedene aktivnosti planiranja revizije, te rezultate njihovog provođenja. Ovaj dokument je obavezan sastavni dio radne dokumetacije /radnih papira svakog revizorskog angažmana.

**Program, odnosno programi revizije** predstavljaju jedan od „proizvoda“ procesa planiranja revizije. Izrađuju se po pravilu za svaku od relevantnih komponenti ili elemenata finansijskih izvještaja koji su predmet revizije (stalna sredstva, zalihe, potraživanja, ...). Prema relevantnom Standardu o planiranju revizije, revizor treba da izradi i dokumentuje program revizije, navodeći prirodu, vremenski raspored i obim planiranih postupaka revizije, neophodnih za realizaciju ukupnog plana revizije. Program revizije se sačinjava tako da se polazi od relevantnih izjava uprave u vezi sa odgovarajućim elementom ili pozicijom FI (postojanje, pravo ili obaveza, kompletnost, vrednovanje, ...), na bazi kojih se definišu ciljevi revizije, a iz njih se izvode ili utvrđuju odgovarajući postupci revizije koji treba da omoguće da se postavljeni ciljevi realizuju. Program revizije je u stvari skup veoma detaljnih instrukcija za revizore koji „na terenu“ treba da provedu planirane postupke revizije, ne ostavljajući pri tome nikakve nejasnoće šta treba konkretno uraditi. Ovako koncipirani programi revizije, pored navedenog, su sredstvo obuke mlađih revizora, a u završnoj fazi revizije sredstvo za ocjenu kvaliteta obavljenog posla na terenu i (pr)ocjene pribavljenih dokaza.

1. **OBRАZLOŽENjE I MIŠLjENjE REVIZORА ZА PRETPOSTАVLjENE ZАBILjEŠKE/RАDNE PАPIRE**

Na osnovu pristupa izloženog u knjizi Hejs R. i drugi, *Principi revizije – međunarodna perspektiva*, Savez računovođa i revizora Republike Srpske, Banja Luka 2002, naša procjena materijalnosti je data u narednom tabelarnom pregledu:

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
|  | Vrijednost iz |  | Preporučeni | Odabrani | Proračunata |
| Stavka iz FI | FI |  | % | % | materijalnost |
|  |  |  |  |  |  |
| **Stalna sredstva** | 10,999,418 |  | 0,5 do 2 | 2 | 219,988 |
| **Obrtna sredstva** | 6,888,827 |  | 5 do 10 | 10 | 688,883 |
| **Kapital** | 15,192,179 |  | 1 do 5 | 2 | 303,844 |
| **Tekuće obaveze** | 2,588,891 |  | 5 do 10 | 10 | 258,889 |
| **Poslovni prihod** | 16,170,577 |  | 0,5 do 2 | 1 | 161,706 |
| **Neto dobit/gubitak** | 9,334 |  | 5 do 10 | 0 | 0 |
|  |  |  |  |  |  |
| **PROCIJENjENА MАTERIJАLNOST** | | | |  | **326,662** |
| **ZАOKRUŽENO** |  |  | |  | **325,000** |
|  | |  |  |  |  |

**ZАBILjEŠKА (RP) BR. 1:**

Primjenom odgovarajućih postupaka revizije stalnih sredstava utvrdili smo da preduzeće „G“ nema validnu dokumentaciju o vlasništvu nad zemljištem koje je priznato kao vlastito stalno sredstvo čija je vrijednost na datum bilansiranja bila 1.251.407 KM. Pribavljeni dokazi ukazuju da nad predmetnim zemljištem suštinski postoji trajno pravo korištenja, te bi ga u skladu sa tim trebalo (re)klasifikovati kao nematerijalno ulaganje u bilansu stanja na dan 31.12.2012. godine.

Uprava preduzeća „G“ je saglasna da, ukoliko tokom naredne godine ne uspije da obezbijdi odgovarajuću dokumentaciju i uknjizi vlasništvo nad zemljištem koje koristi godinama, u finansijskim izvještajima za narednu godinu izvrši navedenu reklasifikaciju.

**Radi činjenica navedenih u prethodnom pasusu, izražavamo pozitivno mišljenje koje glasi:**

***Prema našem mišljenju, finansijski izvještaji daju istinit i objektivan prikaz po svim materijalno značajnim aspektima*** */ili istinito i objektivno prikazuju****/ finansijskog stanja preduzeća „G“ na dan 31.12.2012. godine i rezultata njegovog poslovanja u 2012. godini u skladu sa Međunarodnim standardima finansijskog izvještavanja (****potrebna reklasifikacija nema materijalno značajan uticaj na finansijski položaj i rezultat poslovanja****).***

**ZАBILjEŠKА (RP) BR. 2:**

Revizijom osnovnih sredstava u pripremi utvrdili smo da je početkom oktobra mjeseca 2012. godine stavljen u funkciju novi proizvodni objekat izgrađen u vlastitoj režiji, u koji je prebačena postojeća oprema i instaliran novi tehnološki sistem za automatsko upravljanje procesom proizvodnje. Vrijednost građevinskog objekta iznosi 256.000 KM, a vrijednost novog tehnološkog sistema prema nabavnoj vrijednosti iznosi 305.000 KM.

Uprava je odložila aktiviranje navedenog građevinskog objekta i tehnološkopg sistema kao osnovnih sredstava za početak naredne godine, navodeći da je njihova „uobičajena“ računovodstvena politka. Usljed toga vrijednost osnovnih sredstava u upotrebi je na dan 31.12.2012. godine manja, a osnovnih sredstava u pripremi veća za ukupan iznos od 661.000 KM, dok su troškovi amortizacije potcijenjeni za iznos od 17.800 KM.

**Radi činjenica navedenih u prethodnom pasusu, izražavamo pozitivno mišljenje koje glasi:**

***Prema našem mišljenju, finansijski izvještaji daju istinit i objektivan prikaz po svim materijalno značajnim aspektima*** */ili istinito i objektivno prikazuju****/ finansijskog stanja preduzeća „G“ na dan 31.12.2012. godine i rezultata njegovog poslovanja u 2012. godini u skladu sa Međunarodnim standardima finansijskog izvještavanja (****potrebna reklasifikacija i potcijenjenost troškova amortizacije nemaju materijalno značajan uticaj na finansijski položaj i rezultat poslovanja****).***

**ZАBILjEŠKА (RP) BR. 3:**

U strukturi zaliha na dan 31.12.2012. godine, prema knjigovodstvenim podacima značajno učešće imaju zalihe rezervnih dijelova. Dio tih zaliha, knjigovodstvene vrijednosti 658.500 KM je nabavljen prije 5 godina i odnosi se na održavanje proizvodne linije koja je u međuvremenu zamijenjena sa novom tehnološkom opremom za koju navedeni rezervni dijelovi nisu odgovarajući. Služba prodaje ima mogućnost da ove sporne zalihe proda veletrgovcima, ali uz diskont od 30%.

Uprava smatra da je to preveliki diskont, te da će uspjeti da tokom 2013. godine proda ove zalihe po nabavnoj cijeni kupcima sa kojima su već vođeni razgovori tokom 2012. godine. Stoga nije prihvatila da se sporne zalihe prevrednuju po fer vrijednosti (mogućoj prodajnoj cijeni po procjeni Službe prodaje). Po tom osnovu bi trebalo umanjiti vrijednost zaliha gotovih proizvoda za 197.550 KM i priznati imparitetni gubitak u tom iznosu.

**Radi činjenica navedenih u prethodnom pasusu, izražavamo pozitivno mišljenje koje glasi:**

***Prema našem mišljenju, finansijski izvještaji daju istinit i objektivan prikaz po svim materijalno značajnim aspektima*** */ili istinito i objektivno prikazuju****/ finansijskog stanja preduzeća „G“ na dan 31.12.2012. godine i rezultata njegovog poslovanja u 2012. godini u skladu sa Međunarodnim standardima finansijskog izvještavanja (****potrebna korekcija je ispod praga značajnosti****).***

**ZАBILjEŠKА (RP) BR. 4:**

***Osnova za mišljenje sa rezervom*[[1]](#footnote-1)**

Na osnovu starosne strukture potraživanja od kupaca, koja su usaglašena putem izvoda otvorenih stavki i konfirmacije, utvrdili smo da potraživanja od kupaca uključuju i dio potraživanja koja su starija od godinu dana u iznosu od 885.300 KM.

Iako računovodstvena politika klijenta u ovom domenu nalaže ispravku vrijednosti ovakvih potraživanja, Uprava preduzeća smatra da ne treba vršiti ispravku vrijednosti ovih potraživanja. Njeno obrazloženje je da se radi o potraživanjima koja su kupci priznali i da će, shodno dosadašnjim iskustvima sa kupcima na koja se odnose (radi se o dugogodišnjim poslovnim partnerima) ova potraživanja biti uskoro naplaćena, jer je to uslov za nove dugoročne ugovore sa tim kupcima, čije se potpisivanje očekuje do polovine 2013. godine.

***Mišljenje sa rezervom***

***Prema našem mišljenju, osim za efekte pitanja opisanih u (prethodnom) pasusu Osnova za mišljenje sa rezervom, finansijski izvještaji daju istinit i objektivan prikaz po svim materijalno značajnim aspektima*** */ili istinito i objektivno prikazuju/* ***finansijskog stanja preduzeća „G“ na dan 31.12.2012. godine i rezultata njegovog poslovanja u 2012. godini u skladu sa Međunarodnim standardima finansijskog izvještavanja*** *(potrebna korekcija je iznad praga značajnosti)****.***

**ZАBILjEŠKА (RP) BR. 5:**

***Osnova za mišljenje sa rezervom***

Zbog izražene nelikvidnosti tokom 2011. godine preduzeće „G“ nije uredno servisiralo kratkororočne kredite uzete od svoje poslovne banke. Početkom 2012. godine dospjeli krediti su revolvirani uz pripis kamate glavnici, ali je ugovoren obračun zatezne kamate po višoj stopi za eventualno ponovno kašnjenje u izmirenju duga i kamate.

S obzirom da se prodaja i likvidnost preduzeća „G“ tokom 2012. godine nisu poboljšali, poslovna banka je prinuđena i odlučna da primijeni ugovorene instrumente obezbjeđenja naplate kredita. Međutim, krajem 2012. godine, banka je ipak pristala na još jedno produženje kredita, uz plaćanje zatezne kamate od 175.000 KM do kraja januara 2013. godine.

Iz istog razloga dobavljaljči su u skladu sa zaključenim ugovorima obračunali zatezne kamate, koje je preduzeće „G“ trebalo ptatiti do kraja 2012. i početkom 2013. godine, u ukupnom iznosu 325.000 KM.

Uprkos ugovornim obavezama Uprava preduzeća „G“ nije izvršila obračun i priznala zatezne kamate u 2012. godini.

***Mišljenje sa rezervom***

***Prema našem mišljenju, osim za efekte pitanja opisanih u (prethodnom) pasusu Osnova za mišljenje sa rezervom, finansijski izvještaji daju istinit i objektivan prikaz po svim materijalno značajnim aspektima*** */ili istinito i objektivno prikazuju/* ***finansijskog stanja preduzeća „G“ na dan 31.12.2012. godine i rezultata njegovog poslovanja u 2012. godini u skladu sa Međunarodnim standardima finansijskog izvještavanja*** *(potrebna korekcija je iznad praga značajnosti)****.***

1. **SINTETIZOVАNO ZАKLjUČNO MIŠLjENjE REVIZORА ZА PRETPOSTАVLjENE ZАBILjEŠKE/RАDNE PАPIRE**

***1. Osnova za mišljenje sa rezervom, ili***

***2. Osnova za negativno mišljenje***

(jer je prihvatljivo i jedno i drugo rješenje)

**ZАBILjEŠKА (RP) BR. 1:**

Primjenom odgovarajućih postupaka revizije stalnih sredstava utvrdili smo da preduzeće „G“ nema validnu dokumentaciju o vlasništvu nad zemljištem koje je priznato kao vlastito stalno sredstvo čija je vrijednost na datum bilansiranja bila 1.251.407 KM. Pribavljeni dokazi ukazuju da nad predmetnim zemljištem suštinski postoji trajno pravo korištenja, te bi ga u skladu sa tim trebalo (re)klasifikovati kao nematerijalno ulaganje u bilansu stanja na dan 31.12.2012. godine.

Uprava preduzeća „G“ je saglasna da, ukoliko tokom naredne godine ne uspije da obezbijdi odgovarajuću dokumentaciju i uknjizi vlasništvo nad zemljištem koje koristi godinama, u finansijskim izvještajima za narednu godinu izvrši navedenu reklasifikaciju.

**ZАBILjEŠKА (RP) BR. 2:**

Revizijom osnovnih sredstava u pripremi utvrdili smo da je početkom oktobra mjeseca 2012. godine stavljen u funkciju novi proizvodni objekat izgrađen u vlastitoj režiji, u koji je prebačena postojeća oprema i instaliran novi tehnološki sistem za automatsko upravljanje procesom proizvodnje. Vrijednost građevinskog objekta iznosi 256.000 KM, a vrijednost novog tehnološkog sistema prema nabavnoj vrijednosti iznosi 305.000 KM.

Uprava je odložila aktiviranje navedenog građevinskog objekta i tehnološkopg sistema kao osnovnih sredstava za početak naredne godine, navodeći da je njihova „uobičajena“ računovodstvena politka. Usljed toga vrijednost osnovnih sredstava u upotrebi je na dan 31.12.2012. godine manja, a osnovnih sredstava u pripremi veća za ukupan iznos od 661.000 KM, dok su troškovi amortizacije potcijenjeni za iznos od 17.800 KM.

**ZАBILjEŠKА (RP) BR. 3:**

U strukturi zaliha na dan 31.12.2012. godine, prema knjigovodstvenim podacima značajno učešće imaju zalihe rezervnih dijelova. Dio tih zaliha, knjigovodstvene vrijednosti 658.500 KM je nabavljen prije 5 godina i odnosi se na održavanje proizvodne linije koja je u međuvremenu zamijenjena sa novom tehnološkom opremom za koju navedeni rezervni dijelovi nisu odgovarajući. Služba prodaje ima mogućnost da ove sporne zalihe proda veletrgovcima, ali uz diskont od 30%.

Uprava smatra da je to preveliki diskont, te da će uspjeti da tokom 2013. godine proda ove zalihe po nabavnoj cijeni kupcima sa kojima su već vođeni razgovori tokom 2012. godine. Stoga nije prihvatila da se sporne zalihe prevrednuju po fer vrijednosti (mogućoj prodajnoj cijeni po procjeni Službe prodaje). Po tom osnovu bi trebalo umanjiti vrijednost zaliha gotovih proizvoda za 197.550 KM i priznati imparitetni gubitak u tom iznosu.

**ZАBILjEŠKА (RP) BR. 4:**

Na osnovu starosne strukture potraživanja od kupaca, koja su usaglašena putem izvoda otvorenih stavki i konfirmacije, utvrdili smo da potraživanja od kupaca uključuju i dio potraživanja koja su starija od godinu dana u iznosu od 885.300 KM.

Iako računovodstvena politika klijenta u ovom domenu nalaže ispravku vrijednosti ovakvih potraživanja, Uprava preduzeća smatra da ne treba vršiti ispravku vrijednosti ovih potraživanja. Njeno obrazloženje je da se radi o potraživanjima koja su kupci priznali i da će, shodno dosadašnjim iskustvima sa kupcima na koja se odnose (radi se o dugogodišnjim poslovnim partnerima) ova potraživanja biti uskoro naplaćena, jer je to uslov za nove dugoročne ugovore sa tim kupcima, čije se potpisivanje očekuje do polovine 2013. godine.

**ZАBILjEŠKА (RP) BR. 5:**

Zbog izražene nelikvidnosti tokom 2011. godine preduzeće „G“ nije uredno servisiralo kratkororočne kredite uzete od svoje poslovne banke. Početkom 2012. godine dospjeli krediti su revolvirani uz pripis kamate glavnici, ali je ugovoren obračun zatezne kamate po višoj stopi za eventualno ponovno kašnjenje u izmirenju duga i kamate.

S obzirom da se prodaja i likvidnost preduzeća „G“ tokom 2012. godine nisu poboljšali, poslovna banka je prinuđena i odlučna da primijeni ugovorene instrumente obezbjeđenja naplate kredita. Međutim, krajem 2012. godine, banka je ipak pristala na još jedno produženje kredita, uz plaćanje zatezne kamate od 175.000 KM do kraja januara 2013. godine.

Iz istog razloga dobavljaljči su u skladu sa zaključenim ugovorima obračunali zatezne kamate, koje je preduzeće „G“ trebalo ptatiti do kraja 2012. i početkom 2013. godine, u ukupnom iznosu 325.000 KM.

Uprkos ugovornim obavezama Uprava preduzeća „G“ nije izvršila obračun i priznala zatezne kamate u 2012. godini.

***Prema našem mišljenju, osim za efekte pitanja opisanih u (prethodnom) pasusu Osnova za mišljenje sa rezervom*** *(kumulativni efekat potrebnih korekcija zabilješki/RP 2 do 4 i efekata koje na finansijske izvještaje imaju te korekcije)****, finansijski izvještaji daju istinit i objektivan prikaz po svim materijalno značajnim aspektima*** */ili istinito i objektivno prikazuju****/ finansijskog stanja preduzeća „G“ na dan 31.12.2012. godine i rezultata njegovog poslovanja u 2012. godini u skladu sa Međunarodnim standardima finansijskog izvještavanja*** *(potrebne korekcije su iznad praga značajnosti)****.***

**ILI**

***Prema našem mišljenju, zbog značaja pitanja razmotrenih u (prethodnom) pasusu Osnova za negativno mišljenje*** *(kumulativni efekat potrebnih korekcija zabilješki/RP 2 do 4 i efekata koje na finansijske izvještaje imaju te korekcije)****, finansijski izvještaji ne daju istinit i objektivan prikaz po svim materijalno značajnim aspektima*** */ili ne prikazuju istinito i objektivno****/ finansijskog stanja preduzeća „G“ na dan 31.12.2012. godine i rezultata njegovog poslovanja u 2012. godini u skladu sa Međunarodnim standardima finansijskog izvještavanja*** *(potrebne korekcije su znatno iznad praga značajnosti)****.***

**PRIHVАTLjIVO JE I JEDNO I DRUGO MIŠLjENjE!**

**Zadatak broj 2**

**Za svaku od sljedećih međusobno nepovezanih situacija navedite razlog zbog kojeg se izdaje određena vrsta revizijskog izvještaja. Pretpostavite da je svaka stavka bitna.**

* + 1. Preduzeće *„X“* i preduzeće *„Y“,* koje je stopostotni vlasnik *preduezća „X“,* revidiraju dva različita revizorska društva. Kao revizor *peduzeća „Y“* uvjerili ste se u neovisnost i profesionalnost revizora preduzeća *„X“.* Ipak, niste spremni preuzeti čitavu odgovornost za njihov rad. (3 poena)
    2. Uprava preduzećaodlučila je isključiti izvještaj o novčanom toku iz svojih finansijskih izvještaja jer vjeruje da njegovi bankari ne smatraju ovaj izvještaj naročito korisnim. (3 poena)
    3. Obavljate reviziju preduzeća*,* proizvođača zemnog plina za vojsku, na 30.9.20X4. Na dan 1.9.20X4. jedan od njihovih proizvodnih pogona zahvatio je požar te se zemni plin raspršio po okolici. Umrlo je više ljudi, a velik je broj paraliziran. Pravni savjetnik preduzeća smatra da je ono odgovorno, no preduzeće ne želi objaviti ovu informaciju u finansijskim izvještajima. (3 poena)
    4. U reviziji preduzeća *„D“* kontrolorka tog preduzeća ne dopušta vam da pošaljete izvode otvorenih stavaka potraživanja od kupaca jer je brinu pritužbe kupaca. Niste u mogućnosti naći zadovoljavajuće rješenje drugim revizijskim postupcima. (3 poena)
    5. Na dan 31.1.20X5. preduzeće *je*  unajmilo vaše revizorsko društvo za reviziju finansijskih izvještaja za 20X4. godinu. Niste bili u mogućnosti prisustvovati inventuri zaliha na 31.12.20X4. Ipak, našli ste zadovoljavajuće rješenje korištenjem drugih revizijskih postupaka. (3 poena)
    6. *Preduzeće А“ unajmljuje proizvodne pogone od povezanog društva „B“čiji su vlasnici izvršni direktor i većinski dioničar preduzeća „А“. Uvidom u ugovore o najmu utvrdili ste da su uvjeti najamnine lošiji u odnosu na one za slične objekte na tom području. Preduzeće odbija objaviti takvu informaciju u bilješkama.* (3 poena)
    7. Preduzeće *je*  koristilo metodu opadajućeg salda kod obračuna amortizacije strojeva. U tekućoj godini uprava ju je zamijenila proporcionalnom metodom jer je smatrala da ona bolje odražava korištenje sredstava. Odobravate njihovu odluku. Sve su informacije primjereno objavljene u finansijskim izvještajima. (2 poena)

**Rješenje:**

a) Revizijski odbor je važan dio organizacijske strukture društva. To je poseban odbor kojeg formira uprava preduzeća. Revizijski odbor je sastavljen od članova uprave društva koji nemaju položaje u društvu i koji su veza između nezavisnih revizora i menadžmenta. Revizijski odbor pomaže i daje savjete upravi i na taj način pomaže upravi da ispuni svoje obaveze javnog finansijskog izvještavanja. (5 poena)

b) Revizijski se odbori formiraju kako bi se osiguralo da uprava društva sa sigurnošću i dužnom pažnjom obavlja svoje dužnosti. Isto tako mogu se formirati kako bi preduzeće moglo bolje odgovoriti na potrebe stranaka zainteresiranih za finansijske izvještaje. Formiranje revizijskog odbora je samo po sebi priznanje obaveza preduzeća i revizora prema javnom investitoru. Također se mogu osnovati kako bi povećali neovisnost revizora od uprave društva čije finansijske izvještaje revizor treba revidirati. (5 poena)

c) Funkcije revizijskog odbora: (10 poena)

* Izbor vanjskog revizora, diskusija o naknadi za izvršenje revizije i pregled pisma o preuzimanju revizije.
* Uvid u opšti plan revizije nezavisnog revizora (opseg, svrha i postupci glavne revizije).
* Uvid u periodične finansijske izvještaje, prije podnošenja na odobrenje upravi.
* Uvid u rezultate revizije uključujući iskustva, ograničenja, saradnju, nalaze dobivene istraživanjem i preporuke. Razmatranje pitanja za koja revizor smatra da ih treba prezentirati upravi ili dioničarima.
* Uvid u procjene sistema interne kontrole društva od strane nezavisnog revizora.
* Uvid u računovodstvene i finansijske kontrole poslovanja društva.
* Uvid u izvještaje internih revizora.
* Uvid u finansijske izvještaje za dio godine namijenjenih dioničarima prije nego ih odobri uprava društva.
* Uvid u politiku društva koja se odnosi na političke doprinose, sukobe interesa i usklađenost s federalnim, državnim i mjesnim zakonima i propisima, te istražiti usklađenost s tom politikom.
* Uvid u finansijske izvještaje; pregled izvještaja prije nego što se podnesu zakonodavnim agencijama.
* Uvid u zapažanja nezavisnog revizora o djelatnicima u odjelima finansija i računovodstva.
* Sudjelovanje u izboru i razvoju računovodstvenih politika; pregled računovodstvenog sistema.
* Uvid u utjecaj novih ili predloženih propisa od strane računovodstvene struke ili zakonodavnih tijela.
* Uvid u program osiguranja preduzeća.
* Uvid i rasprava o pismu upravi društva od strane nezavisnog revizora.

**Esesj 2. Revizor se mora u dovoljnoj mjeri upoznati sa svakom od komponenti komitentovog sistema interne kontrole za potrebe planiranja revizije komitentovih finansijskih izvještaja, te procjenjivanja kontrolnog rizika za izjave u pogledu određenih bilansnih računa, vrsta poslovnih događaja i objava uključenih u finansijske izvještaje.**

1. **Navedite komponente sistema interne kontrole. (4 poena)**
2. **Zašto je revizoru za planiranje revizije bitno poznavanje komponenti komitentovog sistema interne kontrole? (3 poena)**
3. **Zašto revizor može, za jednu ili više izjava uključenih u finansijske izvještaje, procijeniti kontrolni rizik na najvišu razinu? (3 poena)**
4. **Što revizor mora učiniti kako bi opravdao procjenu kontrolnog rizika na razinu ispod najviše u slučaju kada je utvrdio da osmišljene kontrole djeluju? (3 poena)**
5. **Što revizor treba uzeti u obzir kada ispituje mogućnost za daljnje smanjenje planirane razine procjene kontrolnog rizika? (3 poena)**
6. **Koji su zahtjevi u pogledu dokaznog materijala povezanog sa sistemom interne kontrole i razinom procjene kontrolnog rizika? (4 poena)**
7. Revizor će izdati pozitivno revizorsko mišljenje s ogradom od povezanosti s drugim revizorom. Na taj način glavni revizor neće preuzeti odgovornost za rad drugog revizora. (3 poena)
8. Revizor će izdati mišljenje s rezervom jer uprava nije postupila u skladu s općeprihvaćenim računovodstvenim načelima. Od revizora nije zahtijevano da pripremi izvještaj o novčanom toku za objavu u revizorskom izvještaju. (3 poena)
9. Situacija ukazuje na to da je preduzeće ustanovilo da je nesigurnost vjerojatna, ali da se šteta ne može procijeniti. Takav pristup nije u skladu s općeprihvaćenim računovodstvenim načelima zbog nepotpune objave podataka. Revizor će izdati mišljenje s rezervom ili negativno mišljenje ovisno o značajnosti potencijalne nagodbe. (3 poena)
10. Ukoliko revizor smatra daje zahtjev kontrolorke da se ne pošalju izvodi otvorenih stavaka opravdan, tada će izdati pozitivno revizorsko mišljenje, ali sa smanjenim opsegom zbog nedostatka dokaza o tačnosti iznosa potraživanja od kupaca u bilanci. (3 poena)
11. Pošto je revizor zadovoljan provjerom inventurnih stanja koristeći se alternativnom revizorskom metodom, može izdati standardno pozitivno revizorsko mišljenje. Obično takav postupak uključuje prebrojavanje zatečenog stanja, te povratak na stanje od 31.12.20X4. (3 poena)
12. Kako preduzeće odbija objaviti informaciju o poslovnom odnosu povezanih društava, revizor će izdati mišljenje s rezervom ili negativno mišljenje ovisno o njegovoj značajnosti, jer finansijski izvještaji nisu u skladu s općeprihvaćenim računovodstvenim načelima. (3 poena)
13. Kako je promjena računovodstvene metode primjerno objavljena u finansijskim izvještajima, revizor će izdati pozitivno revizorsko mišljenje i bilješku koja pojašnjava nedosljednost u primjeni općeprihvaćenih računovodstvenih načela. (2 poena)

1. Према МСР 705 – Модификације мишљења у извјештају независног ревизора, који је важећи за ревизије финансијских извјештаја за периоде који почињу 15. децембра 2009. или касније, се захтијева да се у случају модификованог ревизорског мишљења (које није позитивно), ревизор прије пасуса у којим се износи мишљење укључује  **и користи поднаслов:** „Основа за мишљење са резервом“; „Основа за негативно мишљење; или „Основа за уздржавајуће мишљење“, у зависности од датог мишљења (параграф 16.), како је наведено и у Прилогу уз овај стандард: Примјери извјештаја ревизора са модификованим мишљењем.

   Видјети: *Међународни стандарди и саопштења ревизије, контроле квалитета, прегледа, остали уверавања и сродних услуга*, 2010, превод Савез рачуновођа и ревизора Србије, са Савезом рачуновођа и ревизора Републике Српске и Институтом сертификованих рачуновођа Црне Горе, 2010, књига прва, Београд, 2011. [↑](#footnote-ref-1)