УНИВЕРЗИТЕТ СИНГИДУНУМ



Милован Станишић
Косана Вићентијевић

РЕВИЗИЈСКИ ЗАКЉУЧНИ ИЗВЕШТАЈ

Београд, 2009.

УНИВЕРЗИТЕТ СИНГИДУНУМ

Проф. др Милован Станишић

Доц. др Косана Вићентијевић

РЕВИЗИЈСКИ ЗАКЉУЧНИ ИЗВЕШТАЈ

ПРВО ИЗДАЊЕ

Београд, 2009.

РЕВИЗИЈСКИ ЗАКЉУЧНИ ИЗВЕШТАЈ

Аутори:
Проф. др Милован Станишић
Доц. др Косана Вићентијевић

Рецензенти:
Проф. др Зоран Петровић

Издавач:
УНИВЕРЗИТЕТ СИНГИДУНУМ
Београд, Данијелова 32
www.singidunum.ac.rs

За издавача:
Проф. др Милован Станишић

Техничка обрада:
Новак Његуш

Дизајн корица:
Александар Михајловић

Година издања:
2009.

Тираж:
300 примерака

Штампа:
Младост Груп
Лозница

ISBN: 978-86-7912-220-9

ПРЕДГОВОР

Уџбеник је намењен студентима Пословног факултета, Универзитета "Сингидунум" из Београд, за припремање предмета Ревизијски закључни извештај.

У уџбенику су коришћени материјали из књиге Ревизија, проф. др. Милована Станишића (издање 2009. године) – стране 163-188. Уџбеник је усклађен са Међународним стандардима ревизије.

У уџбенику су обрађени послови ревизијског закључка.

На крају уџбеника приложени су:

- задаци коришћени за полагање, при стицању звања овлашћеног ревизора у Републици Србији и Републици Српској, а који су усклађени са материјом изложеном у уџбенику, и
- примери извештаја органу управљања.

На крају, унапред се захваљујемо на свим сугестијама од стране корисника овог уџбеника, које ћемо уважити приликом припреме текста за следећа издања.

Аутори

UNIVERZITET
PRIVATNI
AKREDITOVANI
UNIVERZITET
SINGIDUNUM

САДРЖАЈ

Предговор III

1. РЕВИЗИЈСКИ ЗАКЉУЧАК КАО ДЕО ПРОЦЕСА РЕВИЗИЈЕ 1

1) Прелиминарне активности и преузимање обавезе обављања ревизије 5
2) Упознавање пословања клијента ревизије, прелиминарни аналитички поступци, утврђивање прелиминарне стратегије ревизије и планирање ревизије 6
3) Концепт значајности (материјалности) и процена ризика ревизије 6
4) Упознавање и оцена система интерних контрола клијента ревизије 7
5) Спровођење доказних поступака 7
6) Комплетирање ревизије 8
7) Израда ревизијског закључног извештаја 9
8) Поступање ревизора након издавања мишљења 10

2 РЕВИЗИЈСКА РЕГУЛАТИВА КОЈА РЕГУЛИШЕ РЕВИЗИЈСКИ ЗАКЉУЧАК 13

2.1. Професионална регулатива која регулише ревизијски закључак 15
2.2. Законска регулатива која регулише ревизијски закључак 18

3. КОМПЛЕТИРАЊЕ РЕВИЗИЈЕ 21

3.1. Закључни поступци 24
3.1.1 Провера правилног исказивања односа са повезаним лицима и евентуално постојање других неисказаних повезаних лица 25
3.1.2. Откривање неевидентираних обавеза 27
3.1.3. Завршни аналитички поступци 28
3.1.4. Преглед радне документације 29
3.1.5. Процена способности клијента ревизије да настави редовно пословање 31
3.1.6. Догађаји настали до *датума извештаја ревизора* 35
3.1.7. Одобрење корективних књижења од стране клијента 36
3.1.8. Обелодањивања у финансијским извештајима 37
3.2. Свеукупна завршна анализа ревизије 38
3.3. Контролна листа компетентности ревизије 48
3.4. Састављање коначног ревизијског досијеа 49

4. РЕВИЗИЈСКИ ЗАКЉУЧНИ ИЗВЕШТАЈ **53**
4.1. Елементи *извештаја независног ревизора* 55
4.1.1. Назив извештаја 56
4.1.2. Адресат 56
4.1.3. Почетни или уводни пасус 57
4.1.4. Одговорност руководства за финансијске извештаје 59
4.1.5. Одговорност ревизора 60
4.1.6. Мишљење ревизора 62
4.1.7. Пасус у коме се изражавају друге одговорности у вези са извештајем независног ревизора 65
4.1.8. Потпис ревизора 67
4.1.9. Датум ревизорског извештаја 67
4.1.10. Назив и адреса ревизора 68
4.2. Врсте извештаја у којима се изражава мишљење ревизора 71
4.2.1. Околности у којима се изражава стандардни неквалификовани извештај ревизије – позитивно или потврдно мишљење 75
4.2.2. Околности у којима се не изражава стандардно (квалификовано) мишљење 77
1) *Мишљење са резервом* 80
2) Околностима у којима се изражава *уздржавајуће мишљење* 90
3) Околности у којима се изражава *негативно мишљење* 92
4.3. Специфичне околности које могу утицати на *извештај независног ревизора* 100
4.3.1. Претпоставка о сталности клијента ревизије је примерена, али постоји материјално значајна неизвесност 100
4.3.2. Руководство није вољно да изврши или прошири процену 102
4.3.3. Позивање на рад стручњака у извештају ревизора 103
4.3.4. Разматрање питања у вези са коришћењем рада другог ревизора 104
4.3.5. Утицај на мишљење ревизора околности да није прибављен задовољавајући ревизијски доказ о почетним стањима 105
4.3.6. Ревизија упоредних података 106

5. ПОСТУПАЊЕ РЕВИЗОРА НАКОН *ДАТУМА ИЗВЕШТАЈА РЕВИЗИЈЕ* **121**

6 ЗАДАЦИ **129**

7 ПРИМЕРИ ИЗВЕШТАЈА ОРГАНУ УПРАВЉАЊА **163**

8. ЛИТЕРАТУРА **185**

1.

РЕВИЗИЈСКИ ЗАКЉУЧАК КАО ДЕО ПРОЦЕСА РЕВИЗИЈЕ

Циљ учења:

1. *формулисање делове модела стандардног процеса ревизије,*
2. *утврђивање циљева сваке фазе стандардног модела процеса ревизије,*
3. *утврђивање поступака сваке фазе стандардног модела процеса ревизије.*

Напомена: циљ овог дела уџбеника није детаљно изучавање свих фаза процеса ревизије, већ само сагледавање места ревизијског закључка као дела процеса ревизије финансијских извештаја. Због тога су све фазе процеса ревизије приказане у глобалу, тј. сажето.

UNIVERZITET
PRIVATNI
AKREDITOVANI
UNIVERZITET
SINGIDUNUM

Ревизија као системска континуирана активност започиње када клијент затражи ревизорске услуге, наставља се са прикупљањем података о клијенту и његовом окружењу, одређивањем програма, плана и циљева ревизије, преко анализирања система интерне контроле, начина извршавања ревизије и објављивања ревизијског мишљења. Наведени кораци се ретко јављају као изоловане активности, већ се међусобно прожимају, допуњују и преклапају.

У литератури која непосредно или посредно обрађује проблематику ревизије финансијских извештаја наилазимо на формалне и садржајне сличности и разлике у погледу приступа концептуализацији ревизијског процеса, односно на већи или мањи број фаза и подфаза тога процеса, у зависности од нивоа њихове аналитичке разраде. На пример, Arens и Loebbecke наводе четири основне фазе процеса ревизије финансијских извештаја:

1. планирање и обликовање приступа ревизијском процесу,
2. спровођење тестова контроле и тестова пословних догађаја,
3. спровођење аналитичких поступака и тестова салда и
4. комплетирање ревизије и састављање *извештаја независног ревизора*.

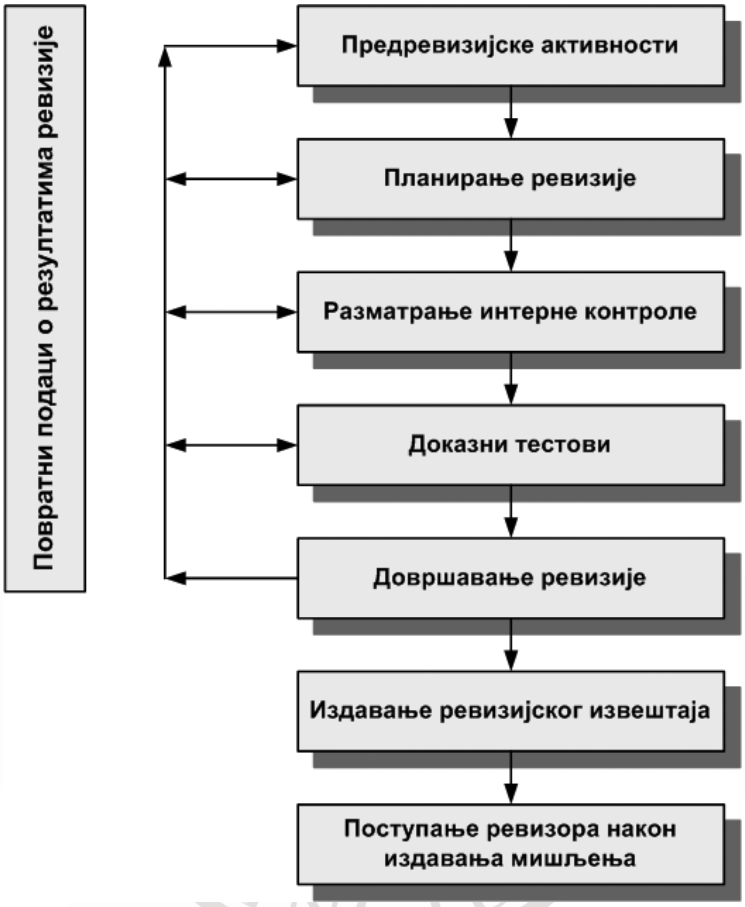
Исти аутори сваку од наведених фаза даље разрађују и деле на поједине подфазе.

Bounton и Kell такође истичу основне четири фазе процеса ревизије финансијских извештаја:

1. преузимање обавезе обављања ревизије,
2. планирање ревизије,
3. извођење ревизије и
4. извештавање о ревизијским налазима.

Исти аутори сваку од наведених фаза детаљно разрађују и рашчлањују.

Према *William F.* и *Messier Jr.* у процесу ревизије финансијских извештаја могу се идентификовати следеће препознатљиве фазе које су дате у графикону који следи:



Прилагођени преглед најважнијих фаза ревизије, према William F. Messier Jr. Revizija, priručnik za revizore i studente s rešenjima zadataka II dopunjeno izdanje, Faber & Zgombić Plus, страна 50, Zagreb, 2000. године.

Међутим, полазећи од садржаја *Међународних стандарда ревизије*, који су обликовани под снажним утицајем Општеприхваћених стандарда ревизије (ревизијски стандарди САД које је донео Амерички институт овлашћених јавних рачуновођа), с једне стране, и уважавајући сличности и разлике присутне у теорији и пракси у погледу систематизовања фаза обављања ревизије финансијских извештаја, с друге стране, целокупни процес ревизије финансијских извештаја може се поделити на неколико кључних фаза:

1. прелиминарне активности и преузимање обавезе обављања ревизије,
2. упознавање пословања клијента ревизије, прелиминарни аналитички поступци, утврђивање прелиминарне стратегије ревизије и планирање ревизије,
3. примена концепта значајности и процена ризика ревизије,
4. упознавање и оцена система интерних контрола клијента ревизије,
5. спровођење доказних поступака,
6. комплетирање ревизије,
7. састављање *извештаја независног ревизора* и
8. поступање ревизора након издавања *извештаја независног ревизора*.

1) Прелиминарне активности и преузимање обавезе обављања ревизије

Ревизор се у овој фази ревизије бави питањима повезаним са прихватањем новог или задржавањем постојећег клијента ревизије. Ревизор утврђује поступке процене потенцијалних и постојећих клијената ревизије како би ризик повезивања са непоштеном управом клијента ревизије смањио на најмању могућу меру. У овој фази одређују се и услови ревизијског ангажовања.

Циљ:

Сагледавање од стране ревизора свих аспеката прихватања клијента ревизије и прихватање ревизора од стране клијента ревизије. Одлучити о прихватању новог клијента ревизије или наставку сарадње с постојећим клијентом, као и о врсти и броју особља потребног за обављање ревизије.

Поступци:

1. проценити историјат клијента ревизије и разлоге за ревизију финансијских извештаја,
2. ступити у везу са претходним ревизором (ако га има),
3. утврдити да ли постоји потреба за другим стручњацима,
4. припремити предлог уговора с клијентом,
5. добити назад писмо о ангажовању и склопити уговор о обављању ревизије,
6. одабрати особље које ће вршити ревизију финансијских извештаја.

2) Упознавање пословања клијента ревизије, прелиминарни аналитички поступци, утврђивање прелиминарне стратегије ревизије и планирање ревизије

Ревизор се у овој фази ревизије бави питањима која су му значајна како би разумео пословање клијента ревизије, што ће му представљати основу за израду плана ревизије.

Циљ:

Утврдити обим и врсту доказа и испитивања потребних да би ревизор стекао уверење да финансијски извештаји не садрже материјално значајне погрешне исказе.

Поступци:

1. сакупити податке о општим и специфичним околностима пословања везаним за дату привредну грану,
2. истражити релевантну законску регулативу,
3. стећи знања о пословању клијента ревизије тако да ревизор може разумети пословне догађаје и активности клијента ревизије које могу имати утицај на његове финансијске извештаје,
4. обавити прелиминарне аналитичке поступке (анализа показатеља) ради препознавања посебних пословних догађаја или салда на које треба обратити посебну пажњу јер могу садржати материјално значајне грешке,
5. извести поступке неопходне за разумевање интерних контрола клијента ревизије,
6. израдити прелиминарне стратегије ревизије и
7. израдити план ревизије.

3) Концепт значајности (материјалности) и процена ризика ревизије

Ревизор се у овој фази ревизије бави питањем концепта значајности и проценама ризика повезаних са ревизијом финанијских извештаја клијента ревизије. Ревизор треба да разматра материјалност када:

- одређује природу, време и обим ревизијских поступака и
- вреднује ефекте погрешних исказивања.

Процена о томе шта је материјално је ствар професионалног просуђивања ревизора.

Циљ:

Утврдити могуће ризике у ревизији и одредити праг материјалности.

Поступци:

1. на основу прикупљених прелиминарних доказа проценити ризике и утврдити праг значајност и
2. интегрисати добијене податке у стратегију, програм и план ревизије.

4) Упознавање и оцена система интерних контрола клијента ревизије

Ревизор се у овој фази ревизије бави упознавањем и оценом система интерних контрола клијента ревизије.

Ревизор мора у довољној мери разумети интерну контролу клијента ревизије како би утврдио које контроле он користи.

Кад ревизор процени да је контролни ризик испод максимума, треба да провери интерне контроле клијента ревизије. Циљ испитивања ревизора састоји се у томе да утврди да ли интерне контроле функционишу онако како су замишљени од стране руководства клијента ревизије.

Када је тестовима интерне контроле процењено да је контролни ризик низак, могуће је спровести мање радњи на ревизији салда (доказни тестови) и обрнуто, ако је контролни ризик висок, потребно је проширити обим ревизије.

Циљ:

Испитати доказе који поткрепљују интерне контроле клијента ревизије, тачност и објективност његових финансијских извештаја.

Поступци:

1. урадити тестирање интерних контрола клијента ревизије,
2. спровести доказне тестове трансакција.

5) Спровођење доказних поступака

Ревизор се у овој фази ревизије бави прикупљањем ревизијских доказа спровођење доказних поступака.

Циљ:

Спровођење аналитичких поступака и испитивање појединих салда.

Поступци:

1. урадити тестове детаља салда,
2. спровести аналитичке поступке,
3. добити правну документацију,
4. добити писмо управе,
5. прикупљање коначних доказа и провера неевидентираних обавеза.

Када је ревизор завршио испитивање салда, треба да процени да ли је прикупљено довољно доказа[1], јер ревизор мора имати довољно меродавних доказа за доношење закључка о реалности финансијских извештаја и формирању свог мишљења о њима. У овој фази ревизор процењује могућност да се потенцијалне обавезе остваре, трага за догађајима насталим након датума биланса који могу утицати на финансијске извештаје.

Ако ревизор није у могућности да прибави задовољавајући ревизијски доказ у вези с повезаним субјектима и трансакцијама са тим субјектима,или ако закључи да по том основу обелодањивање у финансијским извештајима није адекватно, треба да на одговарајући начин модификује свој извештај[2].

6) Комплетирање ревизије

Ревизор у овој фази ревизије комплетира прикупљене доказе и врши припреме за извођење закључака.

Циљ:

Довршити поступке ревизије и издати мишљење.

Поступци:

1. извршити свеукупно испитивање,
2. извести поступке ради утврђивања накнадних догађаја,
3. извршити прегед финансијских извештаја и материјала из извештаја,
4. извести закључне поступке,
5. припремити примедбе за партнере, питања на која партнери треба да обрате пажњу,
6. доставити извештај управном одбору и
7. израдити извештај независне ревизије.

1 *Међународни стандард ревизије 500 - Ревизијски доказ*

2 *Међународни стандард ревизије 550 - Повезани субјекти*

Приликом доношења коначне оцене да ли су мерења и обелодањивања фер вредности у финансијским извештајима у складу са примењивим оквиром финансијског извештавања правног лица, ревизор треба да процени довољност и прикладност прибављених ревизијских доказа, као и усклађеност тих доказа са другим ревизијским доказима прибављеним и оцењеним током ревизије[3].

Приликом разматрања да ли су мерења и обелодањивања у финансијским извештајима у складу са примењивим оквиром финансијског извештавања комитента ревизије, ревизор процењује усклађеност информација и ревизијских доказа прибављених током ревизије мерења фер вредности са другим ревизијским доказима стеченим током ревизије, у контексту финансијских извештаја као целине. На пример, ревизор разматра да ли постоји односно да ли треба да постоји веза или корелација између каматних стопа коришћених за дисконтовање процењених будућих новчаних токова при утврђивању фер вредности инвестиционих некретнина и каматних стопа на средства која је клијент ревизије позајмио и употребио за стицање инвестиционих некретнина.

7) Израда ревизијског закључног извештаја

Ревизор се у овој фази ревизије бави израдом *извештаја независног ревизора*.

Циљ:

Довршити поступке ревизије и издати мишљење (које је у склопу извештаја независног ревизора).

Поступци који претходе довршавању и издавању мишљења ревизора су:

1. извршити свеукупан преглед обављене ревизије и прикупљених ревизијских доказа,
2. израдити нацрт извештаја и доставити га клијенту ревизије чији су финансијски извештаји предмет ревизије,
3. израдити финалну верзију *извештаја независног ревизора* (узимајући у обзир примедбе клијента ревизије и додатно стечена сазнања) и доставити га привредном субјекту чији су финансијски извештаји предмет ревизије и
4. израдити додатне извештаје за клијента ревизије ако су они уговорени.

3 *Међународни стандард ревизије 545 - Ревизија мерења и обелодањивања фер вредности*

Завршна фаза ревизије обухвата издавање одговарајућег *извештаја независног ревизора*. Кад је ревизор прикупио довољно меродавних доказа у складу са општеприхваћеним ревизијским стандардима, а финансијски извештаји су у складу са општеприхваћеним рачуноводственим начелима, ревизор може издати *стандардни позитиван ревизијски извештај*. Када се не прикупи довољно доказа или финанасијски извјештаји нису у складу с опште прихваћеним рачуноводственим начелима, ревизор ће издати другу врсту извештаја.

8) Поступање ревизора након издавања мишљења

Ревизор у овој фази ревизије разматра захтеве *МСР 560 Накнадни догађаји* и евентуалне поступке које треба да примени.

Циљ:

Сагледати настанак накнадних догађаја и њихов утицај на већ издато мишљење.

Поступци:

Ревизор треба да размотри ефекте накнадних догађаја на финансијске извештаје и извештај ревизора. Ревизор нема обавезу да изврши поступке или ма која испитивања која се односе на финансијске извештаје након датума извештаја ревизора. Током периода, од датума извештаја ревизора до датума издавања финансијских извештаја, одговорност да информише ревизора о чињеницама које могу утицати на финансијске извештаје остаје на руководству. Када, након датума извештаја ревизора али пре датума издавања финансијских извештаја, ревизор буде упознат са чињеницама које могу материјално значајно да утичу на финансијске извештаје, он треба да размотри да ли је потребно изменити финансијске извештаје, да та питања продискутује са руководством клијента ревизије и да предузме мере примерене околностима.

У овом материјалу обрадићемо последње три фазе ревизије:

- довршавање ревизије,
- израда извештаја независног ревизора и
- поступање ревизора након издавања мишљења.

У уџбенику ћемо за њих употребљавати израз ревизијски закључак.

Питања за вежбу:

1. Наведите фазе ревизије?

_____
_____
_____
_____
_____

2. Који се поступци обављају приликом вршења предревизијских радњи?

_____
_____
_____
_____
_____

3. Који је циљ разматрања интерне контроле?

_____
_____
_____

4. Како ревизор поступа након издавања мишљења?

_____
_____
_____
_____
_____

UNIVERZITET SINGIDUNUM AKREDITOVANI PRIVATNI UNIVERZITET

UNIVERZITET
PRIVATNI
AKREDITOVANI
UNIVERZITET
SINGIDUNUM

2.

РЕВИЗИЈСКА РЕГУЛАТИВА КОЈА РЕГУЛИШЕ РЕВИЗИЈСКИ ЗАКЉУЧАК

Циљ учења:

1. *да сагледате која професионална регулатива регулише посао ревизијског извештавања и*
2. *да сагледате која законска регулатива регулише посао ревизијског извештавања*

UNIVERZITET
PRIVATNI
AKREDITOVANI
UNIVERZITET
SINGIDUNUM

Ревизијски закључак обухвата последње три фазе процеса ревизије. У овим фазама се врши и комплетирање ревизије и састављање *извештаја независног ревизора*. У њему је садржано мишљење ревизора и тај извештај представља крајњи резултат рада (екстерног) ревизора. За рачуновођу је то највидљивији део рада ревизора. У *извештају независног ревизора* ревизор треба да јасно изрази своје мишљење о финансијским извештајима који су били предмет разматрања ревизије.

Послови ревизијског закључка регулисани су са:

1. професионалном ревизијском регулативом и
2. законском регулативом која регулише послове ревизије.

2.1. ПРОФЕСИОНАЛНА РЕГУЛАТИВА КОЈА РЕГУЛИШЕ РЕВИЗИЈСКИ ЗАКЉУЧАК

Процес ревизије регулисан је Међународним стандардима ревизије. (*International Standards on Auditing – ISA*). Ови Стандарди су усвојени од стране *Одбора за међународне стандарде ревизије и уверавања* (*IAASB*)[1]. Примењују их ревизори при ревизији финансијских информација из претходних периода. При ревизији финансијских извештаји ревизори су дужни и да се придржавају Етичког кодекса за професионалне рачуновође *(Code of Ethics for Professional Accountants) - Међународна федерација рачуновођа* (IFAC) је усвојила документ под називом *Етички кодекс за професионалне рачуновође*. У *Кодексу* су садржани стандарди понашања професионалних рачуновођа и постављени основни принципи које треба да примењују професионалне рачуновође и ревизори ради постизања заједничких циљева. Овај документ треба да служи као модел на коме ће бити засноване националне етичке смернице. Могуће га је примењивати и као национални кодекс, што је случај у Републици Србији.

1 *Комитет за међународну праксу ревизије* (IAPC) је тело које је основао *IFAC* са циљем да доноси Међународне стандарде ревизије. Од 01.04.2002. године *Одбор за међународне стандарде ревизије и уверавања* (International Auditing and Assurance Standards Board - IAASB) је заменио *Комитет за међународну праксу ревизије* - због тога је у члану 2. *Закона о рачуноводству и ревизији* требало да буде наведен *Одбор за међународне стандарде ревизије и уверавања* (International Auditing and Assurance Standards Board - IAASB) а не *Комитет за међународну праксу ревизије* (IAPC) који више не постоји. Чланове *IAASB* именује Одбор IFAC-а. *IAASB* објављује:

- *Међународне стандарде ревизије* (ISA), као стандарде које примењују ревизори при извештавању о финансијским информацијама (ови Стандарди су релевантни за примену Закона) и
- *Међународне стандарде ангажмана уверавања* (ISAE).

IAASB објављује и *Саопштења о пракси ревизије* која садрже тумачења смерница и практичну помоћ за примену стандарда и унапређење добре праксе.

Извештајима независног ревизора најнепосредније се баве следећи *Међународни стандарди ревизије*:

1. ***МСР 700 Извештај независног ревизора о сету финансијских извештаја опште намене*** – овај Стандард успоставља стандарде и пружа смернице о извештају независног ревизора који је резултат ревизије комплетног сета финансијских извештаја опште намене припремљених у складу са оквиром финансијског извештавања осмишљеним да обезбеди фер приказивање (презентацију). Стандард такође садржи смернице у вези са питањима која ревизор разматра приликом формирања мишљења о финансијским извештајима. Овај Стандард се примењује на околности у којима је ревизор у могућности да изрази мишљење без резерви и не постоји потреба за модификацијом ревизорског извештаја. Сем тога овај Стандард прописује елементе извештаја независног ревизора;
2. ***МСР 701 Модификација извештаја независног ревизора*** – овај Стандард успоставља стандарде и пружа смернице у вези са модификацијом извештаја независног ревизора, односно обрађује случајеве скретања пажње, изражавања мишљења са резервом, уздржавање од издавања мишљења или изражавање негативног мишљења;
3. ***МСР 710 Упоредни подаци*** – овај Стандард успоставља стандарде и пружа смернице ревизорима у вези њихове одговорности у погледу упоредних података;
4. ***МСР 720 Остале информације и документи садржани у финансијским извештајима који су били предмет ревизије*** - овај Стандард успоставља стандарде и пружа смернице о ревизоровом разматрању осталих информација из документа који укључује финансијске извештаје који су били предмет ревизије, а о којима он нема обавезу да подноси извештај.
5. ***МСР 800 Извештај независног ревизора о ревизијским ангажовањима за специјалне сврхе*** - ревизор се позива на *МСР 800 Извештај независног ревизора о ревизијским ангажовањима за специјалне сврхе* када изражава мишљење о:
   1/ комплетном сету финансијских извештаја састављених у складу са другом свеобухватном рачуноводственом основом,
   2/ компоненти целокупног сета финансијских извештаја опште или посебне намене, као што су појединачни финансијски извештај, специфични рачуни, делови рачуна или ставке у финансијском извештају,
   3/ усаглашености са уговорним споразумом и
   4/ сажетим финансијским извештајима.

МСР 800 се такође односи и на друга питања која ревизор разматра приликом ангажовања, повезаних са, на пример, прихватањем ангажовања и спровођењем ревизије.

С обзиром да је *извештај независног ревизора* крајњи производ ревизоровог ангажовања на ревизији финансијских извештаја на тај извештај посредан утицај имају и скоро сви остали *Међународни стандарди ревизије*. На пример:

- *МСР 200 Циљ и општи принципи ревизије финансијских извештаја* прописује да је циљ ревизије финансијских извештаја да омогући ревизору да изрази мишљење да ли су финансијски извештаји, по свим битним питањима, састављени у складу са утврђеним оквиром финансијског извештавања;
- *МСР 560 Накнадни догађаји* налаже ревизору да размотри ефекте накнадних догађаја на финансијске извештаје и извештај независног ревизора. Овај Стандард објашњава и значај датума о извршеној ревизији (који је и део извештаја независног ревизора);
- *МСР 250 Разматрање примене закона и других прописа у обављању ревизије финансијских извештаја* прописује поступање ревизора при састављању извештаја у ситуацијама када непридржавање прописа има материјално значајан утицај на финансијске извештаје и ако тај утицај није на одговарајући начин приказан у финансијским извештајима.

2.2. ЗАКОНСКА РЕГУЛАТИВА КОЈА РЕГУЛИШЕ РЕВИЗИЈСКИ ЗАКЉУЧАК

Извештај независног ревизора у Републици Србији је у делокругу и *Закона о рачуноводству и ревизији* ("Службени гласник РС", бр. 46/2006). Чланом 38. *Закона о рачуноводству и ревизији*, између осталог, је регулисана:

- професионална регулатива у складу са којом се ревизија ради, а самим тим и саставља извештај независног ревизора,
- терминологија којом се изражава мишљење и врсте мишљења независног ревизора.

Сем наведеног чланом 37. *Закона о рачуноводству и ревизији* прописана је обавеза вршења ревизије финансијских извештаја. Законом су у вези са ревизијом финансијских извештаја регулисана следећа питања:

1. обавезност ревизије финансијских извештаја,
2. професионална регулатива на основу које се ради ревизија финансијских извештаја,
3. субјекти којима се поверава ревизија финансијских извештаја,
4. ко не може да обавља ревизију финансијских извештаја привредног субјекта и
5. права ревизора и његово поступање у случају откривања материјално значајних радњи које имају елементе кривичног дела.

Према члану 38. *Закона о рачуноводству и ревизији* ревизија годишњих финансијских извештаја се обавља у складу са Законом и *Међународним стандардима ревизије* (МСР). Због тога су у члану 2. став 3. Закона као део професионалне регулативе укључени и *Међународни стандарди ревизије*. Мишљење овлашћеног ревизора, садржано у извештају независног ревизора, мора бити изражено у складу са *Међународним стандардима ревизије* и може бити позитивно, мишљење са резервом, негативно или се ревизор уздржава од мишљења.

Питања за вежбу:

1. Извештајима независног ревизора најнепосредније се баве следећи МРС (допуни понуђеним одговорима):

   МСР 700 - _____

   МСР 701 – Модификација извештаја независног ревизора

   МСР 710 – _____

   МСР 720 – Остале информације и документи садржани у финансијским извештајима који су били предмет ревизије

   а) Извештај независног ревизора о сету финансијских извештаја опште намене

   б) Упоредни подаци

   в) Материјалност

   г) Документација

2. МСР 700 се примењује на околности када је ревизор у могућности да изрази (допуни понуђеним одговорима):

   а) Мишљење са резервом

   б) Негативно мишљење

   в) Мишљење без резерви и не постоји потреба за модификацијом ре визорског извештаја (позитивно)

   г) Уздржавање од издавања мишљења

3. МСР 700 успоставља стандарде и пружа смернице за? Наведи и објасни:

   _____
   _____
   _____
   _____
   _____
   _____
   _____

4. Да ли се само МСР 700, 701, 710, 720 односе на извештај независног ревизора:

   а) Да

   б) Не

5. Закон о рачуноводству и ревизији регулише извештај независног ревизора са:

   _____у складу са којом се ревизија ради, а самим тим и саставља извештај независног ревизора _____ којом се изражава мишљење и врсте мишљења независног ревизора

   (допуни понуђеним одговорима)

   а) Професионалном регулативом

   б) Смерницама

   в) Стандардима

   г) Терминологијом

6. Шта МСР 560 прописује?

   _____
   _____
   _____
   _____
   _____

3.

КОМПЛЕТИРАЊЕ РЕВИЗИЈЕ

Циљ учења:

1. *да знате да формулишете и изведете поступке комплетирања ревизије,*
2. *да одредите како се вреднује радна документација у погледу довољности доказа,*
3. *да образложите формулисање и коришћење питања која се достављају на разматрање управи клијента ревизије,*
4. *да препознате професионалну регулативу која тангира ову фазу ревизије,*
5. *да знате шта обухвата свеукупна завршна анализа и*
6. *да знате да комплетирате тзв. коначни ревизијски досије.*

UNIVERZITET
PRIVATNI
AKREDITOVANI
UNIVERZITET
SINGIDUNUM

Пре израде и издавања *извештаја независног ревизора* мора се спровести комплетирање ревизије. Ова фаза процеса ревизије обухвата:

1. закључне поступке ревизије,
2. свеобухватну анализу извршене ревизије и
3. састављање коначног ревизијског досијеа.

У оквиру комплетирања ревизије ревизор ради и на добијању:

- правне документације и писма управе клијента ревизије у коме она потврђује своју одговорност за финансијске извештаје и
- осталих изјава руководства клијента ревизије и других лица.

Ова фаза ревизије је битна јер у њој ревизор обавља и проверу до тада обављеног посла на ревизији.

У току обављања комплетирања ревизије може доћи до откривања накнадних чињеница и догађаја што може бити од суштинског значаја за правилно мишљење ревизора. Ревизор мора размотрити догађаје до датума извештаја о извршеној ревизији и између датума биланса стања и датума издавања финансијских извештаја.

Подразумева се да ревизори морају прегледати финансијске извештаје и објављивања у финансијским извештајима, али пре тога, они морају испитати и друге информације садржане у финансијским извештајима. Остале информације које ревизор мора проверити су извештај управног одбора клијента ревизије, објављивања везана за управљање клијентом ревизије (где је то примењиво), као и остале информације објављене уз финансијске извештаје а које се достављају акционарима.

Ревизор треба да закључи да ли је прибављено довољно одговарајућих ревизијских доказа ради смањења на прихватљиво низак ниво ризика материјално погрешног исказивања у финансијским извештајима[1].

Приликом припремања мишљења, ревизор разматра све значајне ревизијске доказе без обзира на то да ли су они у складу или су супротни тврдњама у финансијским извештајима.

Довољност и прикладност ревизијских доказа у смислу подршке ревизоровим закључцима представљају предмет професионалне ревизорове процене.

На процену ревизора у вези са тим шта сачињава довољне одговарајуће ревизијске доказе утичу фактори као што су:

- значај могућег погрешног исказа у тврдњи и вероватноћа да он има материјално значајан ефекат, појединачно или заједно са другим могућим грешкама, на финансијске извештаје;

1 *Међународни стандард ревизије (ревидиран) 330 Ревизорски поступци као одговор на процењене ризике*

- ефективност руководства клијента ревизије и контрола у вези са ризиком;
- искуство стечено током ранијих ревизија у вези са сличним потенцијално погрешним исказима;
- резултати извршених ревизијских поступака, као и да ли су тим ревизијским поступцима откривени посебни случајеви криминалних радњи или грешака;
- извор и поузданост расположивих информација;
- уверљивост ревизијских доказа;
- разумевање клијента ревизије и његовог окружења, укључујући разумевање интерне контроле клијента ревизије.

Уколико ревизор није прибавио довољно одговарајућих ревизијских доказа за материјално значајну тврдњу у финансијским извештајима, треба да покуша да прибави додатне ревизијске доказе. Уколико ревизор не може да прибави довољно одговарајућих ревизијских доказа, треба да изрази *мишљење са резервом* или *уздржавајуће мишљење*.

3.1. ЗАКЉУЧНИ ПОСТУПЦИ

Закључни поступци су они који се изводе на крају ревизије, односно они се генерално не могу извести пре завршетка посла на ревизији.

Ревизор мора пре напуштања радног простора клијента ревизије утврдити да ли је предвиђени посао на терену завршен. То обично значи да ће он последњи дан (или последња два дана) провести у канцеларији клијента ревизије правећи свеукупну анализу радне документације како би утврдио чињенице које треба да поткрепе његово мишљење.

У оквиру комплетирања ревизије ревизор ради и на добијању:

- правне документације и писма управе клијента ревизије у коме она потврђује своју одговорност за финансијске извештаје и
- осталих изјава руководства клијента ревизије и других лица.

Закључни поступци укључују:

1. **проверу правилног исказивања односа са повезаним лицима и евентуално постојање других неисказаних повезаних лица**;
2. **откривање неевидентираних обавеза**:
   - преглед новчаних исплата у периоду након *датума биланса*,
   - преглед дневника новчаних исплата за период након *датума биланса*,

- провера података од изворног до финалног документа, на пример, једног узорка фактура, како би се утврдило на који период се односи плаћање;

3. **завршне аналитичке поступке**[2] ради:
   - провере трендова и важних показатеља и
   - провере неочекиваних налаза ревизије;
4. **преглед радне документације** (анализу врши независни члан ревизорске фирме), у оквиру чега се ради:
   - провера резултата ревизијских тестова,
   - провера довољности и поузданости ревизијских доказа,
   - завршна листа провера,
   - завршни упитник ревизије,
   - радни лист некоригованих грешака;
5. **процену способности клијента ревизије да настави редовно пословање**, при чему се:
   - испитују нормалне индикације ризика,
   - изводе додатни аналитички поступци,
   - утврђује да ли се проблеми везани за трајност пословања могу ублажити другим факторима; и
6. **испитивање догађаја насталих од *датума биланса* до *датума извештаја ревизора***,
7. **добијање сагласности од клијента ревизије да ће извршити корективна књижења** (предложена од стране ревизора) и
8. **проверу обелодањивања у финансијским извештајима**.

3.1.1 Провера правилног исказивања односа са повезаним лицима и евентуално постојање других неисказаних повезаних лица

МСР 200 Циљ и општи принципи ревизије финансијских извештаја констатује да у извесним околностима постоје ограничења која могу да утичу на уверљивост расположивог ревизијског доказа за закључивање о одређеним тврдњама. Због степена неизвесности везаног за тврдње у погледу потпуности података о повезаним субјектима, ревизијски поступци назначени у *МСР 550 Повезани субјекти* обезбедиће задовољавајући ревизијски доказ у вези с тим тврдњама, ако не постоје околности идентификоване од стране ревизора које:

2 Аналитички поступци се састоје од анализе значајних показатеља и трендова укључујући резултирајуће истраживање флуктуација и односа који нису конзистентни са осталим релевантним информацијама или одступају од предвидивих износа.

- повећавају ризик од материјално значајних погрешних исказа изнад нивоа који се обично очекује, или
- указују на то да је дошло до материјално значајног погрешног исказа који се тиче повезаних субјеката.

Када има индикација да постоје овакве околности, ревизор треба да примени модификоване, проширене или додатне ревизијске поступке који ће бити примерени датим околностима.

Ревизор треба да изврши преглед информација прибављених од лица овлашћених за управљање и руководства клијента ревизије у којима се идентификују називи свих познатих повезаних субјеката и да спроведе следеће ревизијске поступке за утврђивање потпуности ових информација:

- преглед радних папира из претходне године о називима познатих повезаних субјеката,
- преглед уведених поступака клијента ревизије за идентификацију повезаних субјеката,
- испитивање повезаности лица овлашћених за управљање и функционера с другим правним лицима,
- преглед евиденције о акционарима ради утврђивања имена главних акционара или, ако је то примерено, прибављање списка главних акционара из регистра акција,
- преглед записника са састанака акционара и лица овлашћених за управљање клијентом ревизије и друге релевантне прописане евиденције као што је регистар акција,
- распитивање код других ревизора, који су ангажовани на ревизији или код претходно ангажованих ревизора, о њиховом сазнању у вези с новим повезаним субјектима и
- преглед пореског биланса клијента ревизије и других информација које оно доставља надлежним институцијама.

Ако је према ревизоровом просуђивању нижи ризик да значајни повезани субјекти остану неоткривени, ови поступци се према потреби могу модификовати.

Уколико применљиви оквир финансијског извештавања захтева обелодањивање односа са повезаним субјектима, ревизор треба да се увери да је ово обелодањивање извршено на примерен начин.

У току ревизије ревизор треба да обрати пажњу на трансакције које су неуобичајене у датим околностима, а које могу указивати на постојање повезаних субјеката који до тада нису били идентификовани. Такви примери обухватају:

- трансакције које имају неуобичајене услове, као што су неуобичајене цене, каматне стопе, гаранције и услови плаћања,
- трансакције које немају логичне пословне разлоге за настанак,

- трансакције чија се суштина и форма разликују,
- трансакције које су обрађене на неуобичајени начин,
- велики обим трансакција или значајне трансакције са одређеним купцима или добављачима у поређењу са осталима,
- неевидентиране трансакције, као што су бесплатно коришћење или пружање услуга од стране руководства.

У току ревизије, ревизор спроводи ревизијске поступке којима може да идентификује постојање трансакција с повезаним субјектима. Примери таквих поступака обухватају:

- вршење детаљне провере пословних догађаја и салда рачуна,
- прегледе записника са састанака акционара и лица овлашћених за управљање,
- преглед рачуноводствене евиденције о великим и неуобичајеним трансакцијама или стањима на рачунима, при чему се нарочита пажња посвећује трансакцијама признатим пред крај или на крају обрачунског периода,
- преглед потврда о датим и примљеним кредитима и потврда добијених од банака. Овакав преглед може да укаже на постојање гаранција и других трансакција с повезаним субјектима,
- преглед трансакција у вези с пласманима, на пример, куповина или продаја акција неког заједничког пословања или другог клијента ревизије.

3.1.2. Откривање неевидентираних обавеза

Откривање неевидентираних обавеза подразумева:

- преглед новчаних исплата у периоду након *датума биланса*,
- преглед дневника новчаних исплата за период након *датума биланса*,
- провера података од изворног до финалног документа, једног узорка фактура, како би се утврдило на који период се односи плаћање.

3.1.3. Завршни аналитички поступци

Према *МСР 520 Аналитички поступци*[3] ревизори су дужни да примене аналитичке поступке како у фази планирања тако и у завршној фази ревизије. Аналитичка испитивања су доказна испитивања финансијских информација која се обављају проучавањем и поређењима међусобних односа података. Они су усредсређени на проверу разумности тих односа и утврђивање неуобичајених флуктуација у таквим подацима. Ревизор треба да примени аналитичке поступке пре, или на крају ревизије када формира свеукупан закључак у погледу тога да ли су финансијски извештаји у целини конзистентни са ревизоровим сазнањима о клијенту ревизије и његовом пословању. Аналитички поступци који се изводе током комплетирања ревизије користе се као средство провере постојања било каквих значајних погрешних исказа у финансијским подацима, финансијских проблема, као и да би помогли ревизору да створи коначан објективан суд о финансијским извештајима. Ове аналитичке поступке ће, по правилу, извести надлежни партнер током комплетирања ревизије финансијских извештаја и радне документације. Уз сазнања о клијенту ревизије које партнер уобичајено поседује, аналитички поступци помажу да се открију могући пропусти настали током ревизије.

При извођењу завршеног свеобухватног испитивања, ревизор треба пажњу да усмери на критична подручја ревизије:

- анализом трендова и важних коефицијената;
- анализом неочекиваних ревизорских налаза - како би утврдио постоји ли неко подручје ревизије које претходно није било идентификовано и обрађено током ревизије;
- проценом клијента у смислу његове способности да настави редовно пословање.

Резултати завршног свеукупног прегледа ће показати да ли су ревизијски поступци били довољни, односно да ли евентуално постоји потреба за извођењем додатних поступака.

Ревизор треба да примени аналитичке поступке на крају или пред крај ревизије, када формира општи закључак да ли су финансијски извештаји у целини конзистентни са ревизоровим разумевањем клијента ревизије.

Закључци произашли из резултата ових поступака имају за циљ да поткрепе закључке донете током ревизије појединачних компоненти или елемената финансијских извештаја и да буду од помоћи за доношење општег закључка о реалности финансијских извештаја. Међутим, ови поступци такође могу да

3 IFAC Handbook Technical Pronouncements 1998, International Standards on Auditing No. 12 (SMN 520), Analitical Procedures, para 2, International Federation of Accountants, New York, 1998.

идентификују претходно неидентификован ризик материјалне грешке. У таквим случајима, ревизор ће можда морати да поново процени планиране ревизијске поступке, на основу ревидираног разматрања процењених ризика за све или неке од трансакција, салда рачуна или обелодањивања или повезаних тврдњи.

МРС 240 Одговорност ревизора за разматрање криминалних радњи и грешака у ревизији финансијских извештаја захева да ревизор размотри да ли аналитичке процедуре, које су спроведене на завршетку или близу завршетка ревизије приликом формирања општег закључка да ли су финансијски извештаји као целина доследни са ревизоровим разумевањем пословања, указују на претходно неидентификовани ризик материјално погрешног исказа услед криминалне радње. Утврђивање који трендови и односи могу указивати на ризик материјално погрешног исказа услед криминалне радње захтева професионално расуђивање. Неуобичајени односи који су повезани са добитком и приходима на крају године су посебно значајни. Ово се може односити, на пример, на неуобичајено велике приходе евидентиране у последњим недељама извештајног периода или неуобичајене трансакције; или приходе који нису доследни тренду токова готовине из пословних активности.

3.1.4. Преглед радне документације

Радна документација је евиденција о плану ревизије који је сачинио ревизор. У њој су наведени природа, временски распоред и обим обављених ревизијских поступака, резултати тих поступака и закључци изведени на основу прикупљених доказа.

Радна документација може бити у облику писаних података на папиру, као и архивираних на микрофилму или у некој електронској бази или на неком другом носиоцу података.

Радна документација има две основне функције:

- да помогне у извођењу и контроли извршене ревизије и да послужи као основно средство подршке мишљењу ревизора,
- подупирању тврдње да је ревизија обављена у складу са *Међународним стандардима ревизије*.

Радна документација је физичко помоћно средство које ревизор користи за евидентирање резултата тестова током ревизије. На пример, када се користи статистички узорак, морају се евидентирати позиције које се у оквиру статистичког узорка користе и морају се извршити израчунавања. Будући да коначне одлуке у погледу издавања ревизијског мишљења доносе овлашћени ревизори који обављају мали број ревизијских тестова, радна документација

служи за оцену датих доказа. Након што се да мишљење, радна документација представља једини материјални доказ који ревизор има и којим може доказати да је обављена адекватна ревизија, јер оригинална документација и рачуноводствене евиденције остају код клијента.

Радна документација се анализира да би се утврдила довољност и адекватност доказа. Докази у радној документацији треба да буду и релевантни и валидни. Релевантност је у великој мери ствар односа између доказа који потврђују или оповргавају поузданост финансијских извештаја клијента при ревизији и за њих везаних тврдњи у финансијским извештајима[4]. На пример, ако се тврдња односи на постојање неког средства, онај који врши проверу треба да утврди да је ревизор одабрао ставке из биланса стања и физички проверио и потврдио те позиције.

Повремено, проверу или преглед радне документације врши неко ко није учествовао у ревизији. То се назива независном провером или прегледом. По завршетку ревизије, радну документацију може прегледати независни члан ревизорске фирме који није учествовао у процесу ревизије, из три основна разлога:

1. да би оценио успешност обављеног посла искусног особља,
2. да би осигурао да ревизија задовољава стандарде ревизорске фирме за начин и успешност обављања посла и
3. да реагује на евентуалну пристрасност у мишљењу ревизора.

Након што је ревизор, углавном, извео тестове свих билансних позиција у финансијским извештајима, члан ревизорског тима који обавља ревизију ће потписати завршетак свих корака предвиђених програмом ревизије, идентификовати монетарне грешке у финансијским извештајима и предложити корекцију финансијских извештаја. Монетарне грешке су грешке које изазивају искривљавање финансијских извештаја. Монетарне грешке могу настати као последица у обради трансакција (као што су грешке у количинама, ценама или обрачунавању), грешке у избору рачуновод-ствених начела, као и грешке у извођењу чињеница или закључака о рачуноводственим проценама. Најпрактичнији начин да се у поступку закључивања ревизије утврди да ли финансијски извештаји садрже значајно погрешне исказе је коришћење радног листа путем кога се утврђује ефекат некоригованих погрешних исказа у укупним износима или подзбировима у финансијским извештајима. Познати погрешан исказ је износ грешке конкретно идентификоване од стране ревизора, или откривене на основу извођења поступака ревизије. Вероватан погрешан исказ је најбоља процена ревизора заснована на екстраполацији или пројекцији грешке

4 Тврдње у финансијским извештајима подразумевају или изражавају тврдње управе о врстама трансакција и за њих везаним рачунима у финансијским извештајима. Седам тврдњи управе о финансијским извештајима које се користе за утврђивање циљева ради добијања ревизијсих доказа су: постојање, права и обавезе, појава, комплетност, процена, вредновање, приказивање и обелодањивање.

откривене коришћењем метода статистичког узорка. Исправка за неоткривени погрешни исказ је ревизорово допуштење да постоје потенцијалне грешке које су остале неоткривене након извођења поступака ревизије. У поступку провере коришћењем радног листа, радни лист у коме су сажети резултати испитивања сваког салда рачуна методом коришћења статистичког узорка се комбинују са радним листама који даје резултате ревизијских тестова у којима нису коришћени статистички узорци.

Ако укупна грешка у било ком салду рачуна прелази праг значајности у већем износу, ревизор мора да одреди ефикасан метод решавања проблема. Ревизор може убедити клијента да коригује већину утврђених грешака у финансијским извештајима. Додатни поступци се могу извршити да би се смањила основа за могућа допуштења постојања неоткривених погрешних исказа. Од клијента се може тражити да евидентира пројектоване грешке у случајевима када је ревизор био у могућности да добро разуме узрок настанка грешке.

Конкретна тестирања на основу статистичког узорка са релативно великим пројектованим грешкама могу бити идентификована, или нови статистички узорак може бити одабран за позиције за које се претпоставља да постоји највећа вероватноћа да буду погрешно исказане и испитане.

Када ревизор жели да потврди одређена салда или друге информације, а руководство од њега захтева да то не чини, он треба да процени да ли за такав захтев постоје ваљани разлози, као и да прибави ревизијски доказ у вези ваљаности таквог захтева руководства. Уколико се ревизор сложи са захтевом руководства да не тражи екстерну потврду у погледу конкретног питања, он треба да примени алтернативне ревизијске поступке на основу којих ће добити довољан и одговарајући ревизијски доказ по том питању.

Ако ревизор сматра да захтев руководства није оправдан, а ипак буде онемогућен да спроведе потврду, постоји ограничење обима ревизије и због тога ревизор треба да размотри потенцијални утицај тог ограничења на *извештај независног ревизора*[5].

3.1.5. Процена способности клијента ревизије да настави редовно пословање

Приликом планирања и извршавања поступака ревизије и оцене добијених резултата, ревизор треба да размотри исправност претпоставке о начелу сталности пословања клијента ревизије на основу које је руководство саставило финансијске извештаје.

5 *Међународни стандард ревизије 505 - Екстерне потврде*

Приликом стицања разумевања клијента ревизије, ревизор треба да размотри да ли постоје услови или догађаји и релевантни пословни и финансијски ризици који могу да изазову значајну сумњу у погледу могућности клијента ревизије да настави пословање по начелу сталности.

Ревизор треба стално да води рачуна и о томе да у току обављања ревизијских поступака током ревизије прибавља ревизијске доказе о догађајима или условима и релевантним пословним ризицима који могу да изазову значајну сумњу у погледу могућности клијента ревизије да настави пословање но начелу сталности.

Ревизор треба да вреднује процену руководства клијента ревизије о способности клијента ревизије да настави пословање по начелу сталности. Ревизор треба да у свом разматрању узме у обзир исти период који је, у складу са применљивим оквиром за финансијско извештавање, разматрало и руководство приликом своје процене. Уколико процена руководства клијента ревизије о способности наставка пословања клијента ревизије обухвата период након *датума биланса* који је краћи од 12 месеци, ревизор треба да захтева од руководства клијента ревизије да прошири процену на преостали период, до 12 месеци од *датума биланса*.

Ревизор треба да испита руководство клијента ревизије да ли оно има сазнања о догађајима или условима и релевантним пословним и финансијским ризицима који се односе на период након периода за који је руководство клијента ревизије извршило процену, а који могу изазвати значајну сумњу у погледу способности клијента ревизије да настави пословање по начелу сталности.

Када ревизор идентификује догађаје или услове који могу да изазову значајну сумњу у погледу способности клијента ревизије да настави пословање по начелу сталности, он треба да:

- размотри планове руководства клијента ревизије у будућим мерама везаним за процену начела сталности клијента ревизије;
- обављањем поступака ревизије, које сматра неопходним, прибави довољан одговарајући ревизијски доказ којим потврђује да ли материјално значајна неизвесност постоји или не, укључујући ефекте планова руководства клијента ревизије и друге ублажавајуће факторе; и
- тражи писмене изјаве руководства клијента ревизије у погледу његових планова будућих акција.

Ревизор треба да испита руководство клијента ревизије да ли оно има сазнања о догађајима или условима и релевантним пословним и финансијским ризицима који се односе на период након периода за који је руководство извршило процену, а који могу изазвати значајну сумњу у погледу способности клијента ревизије да настави пословање по начелу сталности.

Ревизор треба стално да има у виду да могу постојати познати и већ предвиђени догађаји, односно услови који ће настати након периода који је обухваћен проценом руководства, а који могу да доведу у питање примереност претпоставке начела сталности пословања клијента ревизије у контексту састављања финансијских извештаја. Ревизор може да стекне сазнања о таквим познатим догађајима или условима у току планирања или обављања ревизије, укључујући и обављање поступака у вези са догађајима након *датума биланса*.

С обзиром да се степен неизвесности везан за исход догађаја или услова повећава када су ти догађаји или услови у даљој будућности, индикације у вези са питањем наставка пословања по начелу сталности пословања клијента ревизије треба да буду значајне пре него што ревизор предузме даље мере у вези са разматрањем таквих догађаја или услова. Ревизор треба да захтева од руководства клијента ревизије да утврди потенцијални значај тих догађаја или услова за његову процену начела сталности пословања клијента ревизије.

Ревизор нема одговорност да, осим испитивања руководства клијента ревизије, креира друге ревизорске поступке за проверу индикација о условима или догађајима који могу изазвати значајну сумњу у погледу способности клијента ревизије да настави пословање по начелу сталности након периода који је у својој процени обухватило руководство клијента ревизије треба да обухвати најмање 12 месеци од *датума биланса*.

Догађаји или услови који могу изазвати значајну сумњу у погледу способности клијента ревизије да настави пословање по начелу сталности могу бити идентификовани током спровођења поступака процене ризика или у току обављања даљих ревизијских поступака. Разматрање услова или догађаја се наставља у току читаве ревизије. Када ревизор верује да такви догађаји или услови могу изазвати значајну сумњу у погледу способности клијента ревизије да настави пословање по начелу сталности, одређеним ревизијским поступцима се може дати већи значај. Ревизор испитује руководство клијента ревизије о плановима будућих активности, укључујући планове да отуђи средства, прибави нове или репрограмира старе кредите, смањи или одложи трошкове, или да повећа капитал. Ревизор такође разматра да ли постоје расположиве додатне чињенице и информације које се односе на период након периода обухваћеног проценом руководства клијента ревизије. Ревизор прибавља довољан одговарајући доказ да су планови руководства спроводљиви и да ће исход тих планова побољшати ситуацију.

Ревизијски поступци који су релевантни у том смислу укључују:

- анализу и разматрање токова готовине, профита и осталих релевантних прогноза руководства,
- анализу и разматрање последњег расположивог периодичног финансијског извештаја клијента ревизије,
- преглед одредби уговора о обвезницама и кредитима којим се утврђује да ли је било њиховог кршења,

- читање записника са састанка акционара, лица овлашћених за управљање клијентом ревизије ради упознавања са тешкоћама у финансирању,
- распитивање код правног заступника клијента ревизије у погледу судских спорова и тужбених захтева, њиховог исхода и процене финансијских импликација,
- потврду постојања, законитости и пуноважности аранжмана за обезбеђивање или одржавање финансијске подршке од повезаних и трећих лица и оцену финансијске способности тих лица да обезбеде додатна средства,
- разматрање планова клијента ревизије у вези са неизвршеним наруџбинама купаца,
- разматрање догађаја након краја периода како би се установили догађаји који ублажавају или на други начин утичу на способност клијента ревизије да настави пословање по начелу сталности.

Када анализа токова готовине представља значајан фактор у разматрању исхода будућих догађаја или околности, ревизор треба да размотри:

- поузданост информационог система клијента ревизије који генерише такве информације и
- да ли постоји одговарајућа подршка претпоставкама на основу којих су прогнозе сачињене.

Поред тога, ревизор упоређује:

- пројектоване финансијске информације за текући период са информацијама које се односе на претходне периоде и
- пројектоване финансијске информације за текући период са резултатима оствареним до дана упоређивања.

Када руководство клијента ревизије значајно касни са потписивањем или одобравањем финансијских извештаја након датума биланса стања, ревизор треба да размотри разлоге за такво кашњење. Када је разлог за кашњење повезан са догађајима или условима који се односе на оцену начела сталности клијента ревизије, ревизор треба да размотри потребу за обављањем додатних поступака ревизије, као и ефекте својих закључака у вези са постојањем материјално значајних неизвесности.

3.1.6. Догађаји настали до *датума извештаја ревизора*

Ревизор треба да изврши поступке осмишљене ради прибављања задовољавајућег ревизијског доказа да су сви догађаји до *датума извештаја ревизора*, који могу захтевати корекције или обелодањивање у финансијским извештајима, били идентификовани[6]. Ови поступци су додатни, у односу на рутинске поступке који се могу применити на појединачне пословне промене настале након датума финансијских извештаја да би се прибавио ревизијски доказ у погледу стања на рачунима на датум финансијских извештаја, на пример провера разграничења залиха и плаћања повериоцима. Од ревизора међутим, не треба очекивати да изврши континуирани преглед свих питања на која су претходно примењени поступци обезбедили задовољавајуће закључке.

Поступци за идентификовање догађаја који могу захтевати корекције или обелодањивање у финансијским извештајима требало би да буду извршени што је могуће ближе *датуму извештаја ревизора* и редовно укључују следеће:

- преглед поступака које је руководство установило за сврхе идентификације накнадних догађаја,
- преглед записника са састанака акционара, управног и извршног одбора и комитета за ревизију, одржаних након датума финансијских извештаја и упознавање са питањима која су била разматрана на састанцима за које записници још увек нису доступни,
- прегледање последњих расположивих периодичних финансијских извештаја клијента ревизије, и ако се сматра неопходним и одговарајућим, планова, прогноза о новчаним токовима и осталих сличних извештаја за руководство,
- обавештавање код или проширивање претходних усмених или писаних упита од адвоката клијента ревизије о судским споровима и тужбеним захтевима,
- обавештавање код руководства клијента ревизије о томе да ли је настао било који накнадни догађај који може имати утицаја на финансијске извештаје. Примери обавештавања код руководства клијента ревизије о специфичним питањима су:
- текући статус ставки које су биле рачуноводствено обухваћене на основу прелиминарних или доказима непоткрепљених података,
- да ли су настале нове обавезе, позајмице или гаранције,
- да ли је дошло до продаје средстава, или се продаја планира,
- да ли је дошло до издавања нових акција или обвезница или склапања уговора о спајању или ликвидацији или се нешто од овог планира,

6 *Међународни стандард ревизије 560 Накнадни догађаји*

- да ли су ма која средства додељена од стране државе или су уништена услед, на пример, пожара или поплаве,
- да ли је било ма каквих промена у погледу ризичних области и потенцијалних обавеза,
- да ли је извршена било која неуобичајена рачуноводствена корекција или постоји намера да се изврши,
- да ли је настао било који догађај или да има изгледа да настане, који ће довести у питање исправност рачуноводствених политика примењених за састављање финансијских извештаја, као што би то био случај, на пример, ако би такав догађај довео у питање претпоставку о сталности пословања.

Када је саставни део, као што је дирекција, филијала или зависни пословни субјекат предмет ревизије од странс другог ревизора, ревизор ће размотрити поступке другог ревизора који се односе на догађаје настале након датума финансијских извештаја и потребу да информише другог ревизора о планираном датуму извештаја.

Када ревизор сазна за догађаје који материјално значајно утичу на финансијске извештаје, треба да размотри да ли су такви догађаји правилно рачуноводствено обухваћени и обелодањени у финансијским извештајима.

3.1.7. Одобрење корективних књижења од стране клијента

Виши ревизор мора добити одобрење од клијента за сва предложена корективна књижења и рекласификације у дневнику пре завршетка ангажмана.

Пре него што се поднесу на одобрење клијенту предложена корективна књижења морају бити одобрена од стране руководства клијента ревизије.

Ако руководство клијента ревизије одбије да изврши корекције финансијских извештаја, а резултати проширених ревизијских поступака не омогуће ревизору да закључи да укупна некоригована погрешна исказивања нису материјално значајна, ревизор треба да размотри одговарајућу модификацију ревизијског извештаја у складу *МСР 700 Извештај независног ревизора о сету финансијских извештаја опште намене* [7].

7 *Међународни стандард ревизије 320 Материјалност у ревизији*

3.1.8. Обелодањивања у финансијским извештајима

Важан поступак у комплетирању ревизије је утврђивање адекватности обелодањивања у финансијским извештајима. Провера адекватности обелодањивања се односи на све финансијске извештаје, укључујући и све фусноте у тим извештајима.

Опште испитивање - провера адекватности обелодањивања је стална категорија у процесу ревизије. На пример у склопу ревизије рачуна потраживања, ревизор мора бити свестан потребе одвајања потраживања за примљене менице и доспелих износа од повезаних предузећа, од комерцијалних потраживања од купаца јер сва та потраживања могу захтевати различито објављивање. Поред тога мора постојати одвајање текућих и не текућих потраживања и обелодањивања факторинг права потраживања, или есконтовања потраживања по примљеним меницама. Важан део верификације свих салда рачуна је утврђивање да ли су сви финансијски рачуноводствени стандарди били примењени на истој основи као и претходне године.

Многе ревизорске фирме користе образац провере обелодањивања у финансијким извештајима на основу стандарда и прописа. Намена ових упитника је да подсете ревизора на уобичајене проблеме који се сусрећу током обављања ревизије када је у питању објављивање, као да олакшају коначну свеукупну анализу ревизије од стране независног партнера или директора.

3.2. СВЕУКУПНА ЗАВРШНА АНАЛИЗА РЕВИЗИЈЕ

Поступци свеукупне анализе почињу анализом рада коју је обавио млађи ревизор под контролом овлашћеног ревизора. Посао који је обавио ревизор, бива анализиран од стране менаџера и партнера задуженог за ревизију. Када су у питању обимне ревизије, обично се врши додатна анализа обављеног ангажмана од стране менаџера или партнера који нису били ангажовани на обављању дате ревизије, како би се обезбедила објективна процена у погледу обављеног посла, а у складу са стандардима фирме. За ревизорске фирме које имају више филијала, уобичајена пракса је да ревизорски тимови који обављају општу анализу ангажмана иду у обилазак појединих канцеларија и периодично врше анализу одабраних ангажмана ради давања оцене о обављеном послу.

Пре потписивања обављене ревизије, овлашћени ревизор се мора уверити да су све фазе ревизије обављене у складу са писмом о ангажовању и плану ревизије, да су важећи ревизијски поступци успешно изведени, да су задовољени циљеви ревизије, да је све урађено у складу са *Међународним стандардима ревизије*, и да радна документација одражава закључке који подупиру мишљење ревизора. Неке ревизорске фирме, праве нацрт ревизије корак – по – корак у коме су формулисани свеукупни закључци о ангажману с образложењима везаним за тачност, поузданост и усклађеност презентације финансијских извештаја са рачуноводственим стандардима и начелима.

Питања која у склопу свеукупне анализе постављају менаџер и партнер, често се односе и на тражење да се у радну документацију већ обављеног посла укључе и опширнија документација и објашњења, као на пример објашњење разлога због којих одређени поступци нису били изведени. Ова фаза општег испитивања обично обухвата и попуњавање листе провере обрасца ревизорске фирме, како би се утврдило да ли су задовољени сви стандарди извештавања.

Поред опште анализе обављеног посла, поступци свеукупне анализе укључују добијање доказа и писама везаних за судске парнице, потраживања и писма управе којима управа потврђује своју одговорност за финансијске извештаје и остале изјаве дате ревизору. Поступци прикупљања доказа укључују и опште испитивање потенцијалних и преузетих обавеза, као и повезаних страна.

Процес свеукупног општег испитивања укључује и добијање два документа од клијента: писма правника и писма управе – писане изјаве управе о њеној одговорности за финансијске извештаје. Потенцијалне обавезе могу утицати на пословање клијента ревизије, па због тога ревизор мора проверити правна документа, уговоре, закључке и примедбе са састанка управног одбора и управе, како би утврдио њихово постојање. Рутински поступак представља и тражење неевидентираних обавеза. Због великог броја међународних стандарда који захтевају објављивање података о повезаним странама, процена постојања

повезаних страна и трансакција с повезаним странама представља важан део коначног општег испитивања.

Листу опште провере ревизорска фирма користи како би осигурала да анализа обављеног посла на ревизији буде потпуна и комплетна. У наставку наводимо пример Упитника опште провере (напомињемо да упитник попуњавају ревизори који су на терену учествовали у процесу ревизије коју проверавају):

У свеукупном прегледу, извештај у опширној форми ће образложити природу, обим, организацију, степен значајности, нови рад на ревизији и рад са осталим ревизорима и стручњацима.

У свеукупном прегледу ревизије даје се преглед природе, обима и степена значајности. Природа ангажмана може бити независна ревизија, ревизија и порез, законска ревизија и др. Обим ревизије ће, између осталог, образложити трансакције које су праћене, поступке који су обављени и начин на који су коришћени статистички узорци. Сем тога објављују се и бројеви везани за значајност и њихова основа.

У свеукупном прегледу ревизије даје се преглед организације, обављеног посла на ревизији, као и ревизора и стручњака с којима се радило. Организација укључује тим који је радио на ревизији. Ако је обављен нови посао на ревизији датог периода, који до тада није рађен, то се помиње. Подноси се и списак других ревизора и стручњака с којима је радио независни ревизор.

У наредном примеру дајемо пример упитника опште провере:

Упитник опште провере[8]

Клијент ревизије:			
Датум завршетка:			
	Да	Не	Примедбе
А. Опште			
1. Да ли сте испитали радну документацију и да ли се слажете са закључцима одговорног рачуновође, како је наведено у упитнику о обављеном послу и постигнутим резултатима?			
2. Да ли су сви изузеци који су наведени у упитнику о обављеном послу разрешени и да ли су завршни извештаји рачуновође, финансијски извештаји и проверене белешке уз финансијске извештаје?			
3. Да ли сте задовољни и сматрате ли: - Да су мишљења и донесени закључци прикупљени документованим доказима? - Да радна документација и регистри не садрже нерешене изјаве који су штетни по интересе фирме? - Да су одговарајуће промене, ако их је било у следећем испитивању, сажето приказане?			
4. Да ли радна документација садржи адекватну документацију у погледу: - Промена рачуноводствених политика? - Сагласности са општеприхваћеним рачуноводственим начелима или другом одговарајућом општом рачуноводственом основом? - Да ли су одговарајуће промене, ако их је било у следећем испитивању, сажето приказане?			
5. Да ли сте извршили опште испитивање закључка ревизије о свим значајним ставкама у финансијским извештајима?			
6. На основу вашег испитивања и вашег познавања клијента, да ли финансијски извештаји фер и објекивно приказују финансијски положај компаније, резултате њеног пословања и готовински ток?			

8 Табела прилагођена према Revizija, Thomas Hubbard i Johny Johnoson, шесто издање, Dame, Hjuston, 1994. године, стр. 468-470.

Клијент ревизије:			
Датум завршетка:			
	Да	Не	Примедбе
7. Да ли је обављени посао у сагласности са условима договореним са клијентом?			
8. Да ли је обављени посао, у свим значајним аспектима, у складу са усвојеним политикама фирме?			
9. Ако је одговор на питање бр. 8 «не», да ли сте добили и документовали сагласност са изузецима на упутства о ревизији и рачуноводству?			
10. Да ли су сви важећи упитници попуњени и све примедбе пређене адекватном документацијом у коју се може извршити увид?			
11. Ако су у овом ангажману коришћене методе ревизије помоћу компјутера, да ли је односна документација испитана од стране квалификованог стручњака за компјутере (у години развоја и када год су урађене значајне модификације) ?			
12. Да ли су попуњени одговарајући обрасци оцене обављеног посла?			
Попунио (Партнер/ревизор):			
Датум:			

Клијент ревизије:			
Датум завршетка:			
	Да	Не	Примедбе
Б. Финансијски извештаји			
1. Да ли је назив компаније тачан?			
2. Да ли су тачни датуми биланса стања и периоди на које се односи биланс успеха, акцијски капитал и готовински ток?			
3. Да ли су све материјалне чињенице које су неопходне да би финансијски извештај био јасан, адекватно објављене? Да ли су сви значајни и/или накнадни догађаји процењени и правилно третирани и/или објављени?			
4. Да ли је природа сваког заглавља финансијског извештаја јасно дефинисана?			
5. Да ли постоје адекватна објављивања у напоменама? Да ли напомене јасно преносе чињенице?			
6. Да ли су сви финансијски извештаји писани у једнообразном формату, уз доследну примену словних ознака (великих и малих слова), наслова и уопште, да ли у целини изгледају конзистентно?			
7. Да ли сматрате да друге информације садржане у годишњем извештају, или другом документу везаном за наш извештај, нису значајно погрешно исказане или су незаконите са финансијским извештајима (МСР 720) ?			
Попунио (Партнер/ревизор):			
Датум:			

Клијент ревизије:			
Датум завршетка:			
	Да	Не	Примедбе
В. Извештај ревизора			
1. Да ли је наш извештај о ревизији адресиран одговарајућој страни?			
2. Да ли наше мишљење правилно наводи одговорност коју желимо да преузмемо? Да ли је обављена адекватна ревизија која подупире мишљење које се даје?			
3. Да ли је у наше мишљење уврштен додатни параграф са објашњењем, у случају када су финансијски извештаји неконзистентни?			
4. Да ли је тачан датум нашег извештаја?			
5. Да ли је сваки датум у напоменама који захтева специјално помињање с обзиром на датум нашег извештаја, адекватно одражен у датум нашег извештаја (на пример, исправе са два датума, од којих први означава датум издавања, а други датум доспећа, нпр. Фактура) ?			
6. Да ли је наше мишљење о додатним финансијским информацијама правилно и да ли је донесено на основу нашег испитивања?			
7. Да ли су објављивања о мишљењу, финансијским извештајима и напоменама уз финансијске извештаје адекватна?			
Попунио (Партнер/ревизор):			
Датум:			

Клијент ревизије:			
Датум завршетка:			
	Да	Не	Примедбе
Г. Односи са клијентом			
1. Да ли смо обавили посао у складу са договореним ангажманом (укључујући било који захтев клијента за датим услугама) ?			
2. Да ли сте задовољни што ова ревизија није изразила сумњу у постојање неправилности или незаконитих радњи?			
3. Да ли сте задовољни што је клијент предузеће које трајно послује?			
4. Да ли је договорено: – Да клијент изврши анализу и прихвати предложене корекције? – Да клијент направи анализу нацрта извештаја? – Да клијент стави до знања елементе у извештају ревизора који упућују на значајне недостатке у рачуноводством и контролоном систему компаније?			
5. Да ли су резимирани предлози за писмо управи?			
6. Да ли смо задовољни што у току ревизије није било никаквих неуобичајених проблема са клијентом?			
Попунио (Партнер/ревизор):			
Датум:			

Клијент ревизије:			
Датум завршетка:			
	Да	Не	Примедбе
Д. Израда извештаја			
1. Да ли су поштоване инструкције везане за конкретан извештај у погледу врсте извештаја, броја клијента, броја потребних примерака, рока завршетка и предаје извештаја (када и како) ?			
2. Да ли су стил и изглед извештаја у складу са усвојеним стандардима за све извештаје?			
3. Да ли је језик извештаја једноставан и концизан?			
Попунио (Партнер/ревизор):			
Датум:			

У наредном примеру дајемо пример упитника који попуњавају ревизори који нису на терену учествовали у процесу ревизије коју проверавају:

Упитник провере од стране независне ревизије[9]

Клијент			
Датум завршетка			
	Да	Не	Примедбе
А. Опште			
1. Да ли је завршен и потписан извештај о обављеном послу и постигнутим резултатима, као и други одговарајући упитници?			
2. Да ли су сви проблеми наведени у горе поменутим упитницима решени?			
3. Да ли смо добили одговарајући уговор о ангажману, правну документацију, писмо у коме клијент преузима одговорност за финансијске извештаје?			
4. Да ли сте обавили испитивање вертикалне анализе ради провере комплетности и неуобичајених проблема?			
5. Да ли су примљени и правилно коришћени: програм ревизије, процењено време потребно да се изврши сваки корак при ревизији финансијских извештаја и временски распоред?			
6. Да ли су сва проблематична подручја била адекватно анализирана и закључци адекватно документовани?			
7. Да ли сте се сагласили са примењеним алтернативним поступцима иако одступају од основних политика ревизије у нашој фирми?			
8. Садрже ли финансијски извештаји значајне грешке или пропусте?			
9. Да ли је документација клијента, у мери у којој је испитана, ослобођена било каквих сумњи постојања значајне несагласности са ревизорским стандардима или политикама фирме?			
10. Да ли је наш извештај адекватан?			
11. Да ли је наша ревизија урађена у складу са опште прихваћеним ревизијским стандардима?			

9 Табела прилагођена према Revizija, Thomas Hubbard i Johny Johnoson, шесто издање, Dame, Hjuston, 1994. године, стр. 468-470.

Клијент			
Датум завршетка			
	Да	Не	Примедбе
12. Да ли су стил и изглед извештаја у складу са стандардима које смо усвојили за све извештаје?			
13. Да ли је језик извештаја једноставан и концизан?			
14. Да ли су утврђени значајни недостаци, у систему интерне контроле, адекватно пренесени?			
15. Да ли су одговарајуће размотрени сви услови којих сте свесни, а који захтевају поновну процену нашег односа са клијентом?			
16. Да ли сте извршили анализу датих примедби – наведених у радној документацији и разрешили их?			
17. Сматрате ли да не постоје неразјашњени наводи у радној документацији? Ако постоје, морају ли бити правилно и адекватно објашњени?			
18. Да ли сте из радне документације уклонили сва питања која би могла изазвати сумњу?			
Попунио (Партнер/ревизор)			
Датум:			

3.3. КОНТРОЛНА ЛИСТА КОМПЕТЕНТНОСТИ РЕВИЗИЈЕ

На крају ревизије често настаје журба да се испоштују постављени рокови. Особље ревизије ради прековремено и настоји да „се отараси" текуће ревизије да би прешло на други посао. У таквој атмосфери у којој сви конци нису увек повезани, веома се лако могу превидети нека веома значајна питања.

Многе ревизорске фирме су, са циљем да смање могућности да се то догоди, увеле Контролну листу компетентности ревизије.

Ова контролна листа је заправо један преглед у ком су набројани сви одељци из досијеа ревизије заједно са другим питањима која морају бити завршена пре него што се може рећи да је ревизија комплетирана. Све ставке из ове листе не морају бити завршене пре него што се потпише извештај ревизије, на пример, често се стални досије ажурира накнадно, када има мање притиска у односу на време и рокове.

Преглед је обично подељен на одељке сходно нивоу особља од кога се захтева да обезбеди да је свака ставка комплетирана – завршена. Одговорно лице треба да стави свој потпис на сваку ставку онако како се она комплетира – завршава.

Главни разлог неомиљености Контролних листа комплетирања ревизије састоји се у томе што оне могу захтевати доста времена за попуњавање и значе додатни административни посао за ревизора.

Предности контролних листа комплетирања ревизије у многоме превазилазе недостатке. Оне омогућују ревизору да једним прегледом види да ли је или не посао ревизије био урађен. Оне осигуравају да ни један значајан посао не остане не урађен, као и да су сва питања произашла из ревизије расправљена на одговарајући начин. То је посебно важно на крају ревизије, када често постоји временски шкрипац.

Једна од завршних фаза ревизије, која постаје све више уобичајена, је закључни састанак. Он представља прилику да се сва лица која су учествовала у ревизији, од најмлађих чланова тима до партнера, састану да би продискутовали начин на који је вођена и извршена ревизија.

Закључни састанак се одржава непосредно након потписивања извештаја ревизије и често је затворене природе. Он пружа могућност свима који су били укључени у ревизију да изнесу које области, су по њиховом мишљењу, добро урађене, као и оне у којима би било потребно извршити побољшања у наредној години. Састанак пружа важну повратну спрегу која ће бити коришћена у планирању наредне године.

Нарочито је значајно да се овакве дискусије организују у већим ревизорским фирмама, где се особље разилази на друге ревизије и веома ретко долази у контакт са осталим члановима конкретног тима – највероватније не све до ревизије наредне године.

3.4. САСТАВЉАЊЕ КОНАЧНОГ РЕВИЗИЈСКОГ ДОСИЈЕА

Ревизор треба да након датума издавања извештаја благовремено сачини коначни ревизијски досије[10].

Стандардом ISQC 1 се од фирми захтева да установе политике и процедуре у вези благовременог сачињавања ревизијског досијеа. Као шго се наводи у ISQC 1 уобичајени временски период који се сматра прикладним за сачињавање коначног ревизијског досијеа је 60 дана од датума извештаја ревизора.

Сачињавање коначног ревизијског досијеа након датума извештаја ревизора представља административни процес који не подразумева спровођење нових ревизијских поступака нити доношење нових закључака. Међутим могу се вршити измене ревизијске документације уколико су оне по својој природи административне. Примери оваквих измена могу бити:

- брисање или одстрањивање неважеће документације,
- разврставање, упаривање или повезивање радних папира,
- потписивање коначних листа извршеног рада које се односе на процес сачињавања досијеа,
- документовање ревизијских доказа које је ревизор прикупио, релевантних дискусија које су вођене са одговарајућим члановима тима и закључака који су усвојени пре датума извештаја ревизора.

Након сачињавања коначног ревизијског досијеа, ревизор не треба да брише или одстрањује ревизијску документацију пре завршетка периода у коме се досије чува.

Стандардом ISQC 1 се од фирми захтева да усганове политике и процедуре у вези чувања документације ангажовања. Као што се наводи у ISQC 1, уобичајени временски период чувања у случају ангажовања ревизије не треба да буде краћи од 5 година од датума извештаја ревизора или датума извештаја ревизора за групу уколико је каснији.

Уколико након комплетирања ревизијског досијеа ревизор уочи да је неопходно модификовати постојећу ревизијску документацију или је допунити новим ревизијским документима, ревизор треба, без обзира на природу модификације или допуне да документује:

- када су и од стране кога извршене измене или допуне, (уколико је то применљиво) да ли су прегледани, када и од стране кога;
- одређени разлози за вршење измена; и
- утицај измена, уколико постоји, на закључке ревизора.

10 *Међународни стандард ревизије 230 (ревидиран) Ревизијска документација*

Уколико након датума извештаја ревизора настану ванредне околности које захтевају да ревизор спроведе нове или додатне ревизијске поступке или на основу којих ревизор дође до нових закључака ревизор треба да документује:

- новонастале околности;
- нове или додатне ревизијске поступке који су спроведени, прикупљене ревизијске доказе и донете закључке; и
- када и од стране кога су извршене резултирајуће измене ревизијске документације и, (уколико је то применљиво) ко их је прегледао.

Овакве ванредне околности укључују откривање чињеница у вези финансијских информација које су биле предмет ревизије а које су постојале на дан извештаја ревизора и могле утицати па извештај да је ревизор имао сазнања о њима.

UNIVERZITET PRIVATNI AKREDITOVANI UNIVERZITET SINGIDUNUM

Питања за вежбу

1. Шта укључују поступци комплетирања ревизије?

_____
_____
_____
_____

2. Које се процедуре обављају приликом процене способности клијента ревизије да настави редовно пословање?

_____
_____
_____
_____

3. Који ревизијски поступци се спроводе приликом прегледа информација прибављених од лица овлашћених за управљање и руководства у којима се идентификују називи свих познатих повезаних субјеката ?

_____
_____
_____
_____

4. Шта откривање неевидентираних обавеза подразумева?

_____
_____
_____
_____
_____

UNIVERZITET
PRIVATNI
AKREDITOVANI
UNIVERZITET
SINGIDUNUM

4.

РЕВИЗИЈСКИ ЗАКЉУЧНИ ИЗВЕШТАЈ

Циљ учења:

1. *да разумете елементе модела стандардног ревизијског извештаја: садржај и форму,*
2. *да знате разлику између различитих врста мишљења датих у извештајима ревизора о финансијским извештајима,*
3. *да разумете у којим ситуацијама је потребна модификација стандардног позитивног ревизијског извештаја,*
4. *да разумете под којим се условима напушта стандардни позитиван ревизијски извештај,*
5. *да разумете како су неке околности довеле до објављивања уздржаног мишљења ревизора у његовом извештају о финансијским извештајима,*
6. *да проучите примере других врста ревизијских извештаја.*

UNIVERZITET
PRIVATNI
AKREDITOVANI
UNIVERZITET
SINGIDUNUM

Извештај независног ревизора садржи његово мишљење. Ревизор треба да јасно изрази своје мишљење о финансијским извештајима који су били предмет разматрања ревизије.

У овом поглављу ћемо обрадити:

1. делове *извештаја независног ревизора*,
2. услове у којима се изражавају поједине врсте мишљења и
3. специфичне ситуације које утичу на врсте мишљења.

Клијенту се обично шаље нацрт ревизијског извештаја пре његовог одобравања. Тај нацрт треба да буде јасно означен као "нацрт". Ако треба да буде издат *извештај независног ревизора* који садржи *позитивно мишљење*, нацрт *извештај независног ревизора* је обично праћен јасно означеним констатацијама да је у питању нацрт мишљења.

Када треба издати *модификовани извештај независног ревизора*, он треба да буде приложен уз финансијске извештаје и јасно означен да је у питању нацрт.

Да би се избегло излагање ревизора ризику због догађаја који могу настати након *датума биланса*, пожељно је издати *извештај независног ревизора* што пре је могуће, а након одобравања финансијских извештаја од стране клијента ревизије. Међутим, када се финализира *извештај независног ревизора*, сви ревизијски поступци морају бити завршени. Када се почне писање извештаја, може се десити да неке писане изјаве и конфирмације још нису добијене, али извештај не може бити издат док све није завршено.

4.1. ЕЛЕМЕНТИ *ИЗВЕШТАЈА НЕЗАВИСНОГ РЕВИЗОРА*

МСР 700 Извештај независног ревизора о комплетном сету финансијских извештаја опште намене прописује елементе *извештаја независног ревизора*.

Елементи *извештаја независног ревизора* у складу са *Међународним стандардима ревизије* су:

1. назив извештаја,
2. коме је извештај упућен (адресат),
3. почетни или уводни пасус,
4. изјава о одговорности руководства за финансијске извештаје,
5. изјава о одговорности ревизора,
6. мишљење ревизора,
7. друге одговорности у вези са извештајем,
8. потпис ревизора,
9. датум ревизорског извештаја и
10. адреса ревизора.

Поједини делови *извештаја независног ревизора* могу имати наслов како би били уочљивији. Ради се о следећим деловима:

- почетни или уводни пасус,
- изјава о одговорности руководства за финансијске извештаје,
- изјава о одговорности ревизора,
- мишљење ревизора и
- друге одговорности у вези извештаја.

4.1.1. Назив извештаја

У *Закону о рачуноводству и ревизији* назив овог извештаја није експлицитно регулисан, али је у члану 38. став 4. употребљен израз "извештај о извршеној ревизији"[1]. *Извештај независног ревизора* треба да има назив којим се јасно упућује да је у питању извештај који је урадио независни ревизор и то поступајући као независтан стручњак. Стога сматрамо да је најисправнији назив овог извештаја: "*Извештај независног ревизора*" који је и коришћен у примеру који је саставни део *МСР 700 Извештај независног ревизора о сету финансијских извештаја опште намене*. Овај назив потврђује да је ревизор испунио све релевантне етичке захтеве у погледу независности и на тај начин издваја овај извештај од извештаја која су издала друга лица. Скрећемо пажњу да се у пракси појављују извештаји ревизора у којима није наведена реч "независног" или "екстерног", што сматрамо да није у складу са захтевом овог Стандарда.

4.1.2. Адресат

Извештај независног ревизора треба да буде насловљен на одговарајуће примаоце у складу са околностима ангажовања[2].

Национални закони или регулатива одређеног правног система могу одредити на кога ревизорски извештај о финансијским извештајима опште намене треба да буде насловљен. Уобичајено, ревизорски извештај о финансијским извештајима опште намене се насловљава на оне за које је и припремљен, односно на акционаре или лица овлашћена за управљање клијентом ревизије чији

1 Наведени члан Закона садржи следећу одредбу: "Ревизију финансијских извештаја могу да обављају и ревизори и овлашћене рачуновође из члана 73. став 5. овог закона, запослени у предузећу за ревизију, најдуже у року прописаном тим ставом, али не могу да изражавају ревизорско мишљење у извештају о извршеној ревизији".

2 Условима ревизоровог ангажовања бави се *МСР 210 Услови ревизијских ангажовања.*

су финансијски извештаји били предмет ревизије. *Законом о рачуноводству и ревизији* а ни *Законом о привредним друштвима* ("Службени гласник РС", бр. 125/2004) није експлицитно наведено на кога извештај треба да буде насловљен, али је *Законом о привредним друштвима* за акционарска друштва и друштва са ограниченом одговорношћу предвиђено да њихове скупштине усвајају финансијске извештаје заједно са *извештајем независног ревизора*.

Дакле, овај део *извештаја независног ревизора* може гласити:

"Скупштини _____ (назив клијента ревизије)" или

"Управном одбору _____ (назив клијента ревизије)" или

"Директору _____ (назив клијента ревизије)"

4.1.3. Почетни или уводни пасус

У почетном или уводном пасусу *извештаја независног ревизора* се:

- идентификује клијент ревизије чији су финансијски извештаји предмет ревизије и
- наводи се да је извршена ревизија тих финансијских извештаја.
- У почетном или уводном пасусу се такође наводи:
- назив сваког од финансијских извештаја који чине комплетан сет финансијских извештаја,
- позивање на значајне рачуноводствене политике и друге обелодањене напомене и
- датум и период на који се односе финансијски извештаји.

Мишљење независног ревизора (као дела *извештаја независног ревизора*) се односи на комплетан сет финансијских извештаја који је дефинисан утврђеним оквиром финансијског извештавања. Чланом 25. *Закона о рачуноводству и ревизији* прописане су врсте финансијских извештаја:

- биланс стања,
- биланс успеха,
- извештај о токовима готовине,
- извештај о променама на капиталу,
- напомене уз финансијске извештаје и
- статистички анекс.

Дакле, у односу на *МРС 1 Приказивање финансијских извештаја* разлика се састоји у томе што је статистички анекс у *Закону о рачуноводству и ревизији* класификован као финансијски извештај. Према *МРС 1 Приказивање финансијских извештаја* у случају да се уз финансијске извештаје приказује и неки други извештај који није финансијски из његовог назива мора јасно да произлази да се не ради о финансијском извештају. С тога би се могао извући закључак да ни један привредни субјект у Републици Србији који финансијске извештаје саставља непосредном применом *МСФИ* не поступа у свему у складу са свим релевантним захтевима *МСФИ* (у овом делу уџбеника ћемо указати какве то последице има по ревизију финансијских извештаја).

Чланом 30. *Закона о рачуноводству и ревизији* прописана је обавеза достављања финансијских извештаја:

- велико правно лице, средње правно лице, матично правно лице које у складу са законом саставља консолидоване финансијске извештаје, правно лице које емитује хартије од вредности и друге финансијске инструменте којима се тргује на организованом тржишту, као и издавалац хартија од вредности и других финансијских инструмената, дужно је да Народној банци Србије достави усвојене финансијске извештаје у складу са захтевима МРС/МСФИ;
- остала правна лица (мала која не могу да се сврстају у претходну категорију) и предузетник дужни су да Народној банци Србије доставе усвојене финансијске извештаје, које чине биланс стања, биланс успеха и Статистички анекс. Дакле, када је у питању садржина сета финансијских извештаја одступа се од захтева *МРС 1 Приказивање финансијских извештаја*. Овај Стандард захтева да потпун сет финансијских извештаја садржи свих пет финансијских извештаја без обзира на величину клијента ревизије.

Из наведених одредби *Закона о рачуноводству и ревизији* произлазе два проблема у вези са ревизијом финансијских извештаја:

1. класификовање статистичког анекса као финансијског извештаја подразумева код обвезника ревизије да се ради његова ревизија – са становишта ревизора то значи да он у оквиру ревизије финансијских извештаја ради ревизију неког извештаја који није финансијски. Решење овог проблема је у промени одредбе *Закона о рачуноводству и ревизији* у смислу да се назначи да статистички анекс не припада сету финансијских извештаја, већ да се као посебан извештај саставља и доставља уз финансијске извештаје;
2. поједини обвезници ревизије (као на пример акционарска друштва која су класификована у мала правна лица) не морају састављати и Народној банци Србије достављати комплетан сет финансијских

извештаја – то значи да ни ревизор не може урадити њихову ревизију, а он је у складу са *Међународним стандардима ревизије* дужан да уради ревизију комплетног сета финансијских извештаја. Текућа пракса је за овај проблем нашла решење у смислу да и ова правна лица састављају и Народној банци Србије достављају комплетан сет финансијских извештаја.

Овај пасус *извештаја независног ревизора* би могао да има следећу садржину:

"**Увод**

Извршили смо ревизију приложеног биланса стања _____ (назив клијента ревизије) на дан 31. децембра _____. године и одговарајућег биланса успеха, извештаја о променама на капиталу, извештаја о токовима готовине за годину која се завршава на тај дан (који су приказани на странама __ до __) и прегледа значајних рачуноводствених политика и других обелодањених напомена."

4.1.4. Одговорност руководства клијента ревизије за финансијске извештаје

У *извештају независног ревизора* се наводи да је руководство клијента ревизије одговорно за припрему и фер приказивање (презентацију) финансијских извештаја у складу са утврђеним оквиром финансијског извештавања, као и да те одговорности обухватају:

1. осмишљавање, примену и одржавање интерних контрола које су релевантне за припрему и фер приказивање (презентацију) финансијских извештаја који не садрже материјално значајне погрешне исказе настале услед криминалне радње или грешке;
2. одабир и примену одговарајућих рачуноводствених политика; и
3. рачуноводствене процене које су разумне у датим околностима.

Одговорност руководства за финансијске извештаје прописана је *Законом о рачуноводству и ревизији* - члан 28. став 2: Орган управљања клијента ревизије, односно предузетник, одговоран је за истинито и поштено приказивање финансијских извештаја.

Према *МСР 200 Циљ и општи принципи ревизије финансијских извештаја* иако је ревизор одговоран за формирање и изражавање мишљења о финансијским извештајима, за састављање и приказивање (презентацију) финансијских изве-

штаја у складу са примењеним оквиром финансијског извештавања је одговорно руководство клијента ревизије, уз надзор лица задужених за управљање. Ревизија финансијских извештаја не ослобађа руководство клијента ревизије или лица задужена за управљање њихових одговорности.

Овај пасус *извештаја независног ревизора* би могао да има следећу садржину:

"**Одговорност руководства клијента ревизије за финансијске извештаје**

Руководство је одговорно за припрему и фер приказивање ових финансијских извештаја у складу са *Законом о рачуноводству и ревизији* („Службени гласник РС", бр. 46/2006) и *Међународним стандардима финансијског извештавања*. Ова одговорност обухвата: осмишљавање, примену и одржавање интерних контрола које су релевантне за припрему и фер приказивање финансијских извештаја који не садрже материјално значајне погрешне исказе, настале услед криминалне радње или грешке; одабир и примену одговарајућих рачуноводствених политика; и рачуноводствене процене које су разумне у датим околностима."

4.1.5. Одговорност ревизора

Да би се извршило јасно издвајање у односу на одговорност руководства клијента ревизије за припремање и фер приказивање финансијских извештаја, у *извештају независног ревизора* се наводи да је одговорност ревизора да изрази мишљење о финансијским извештајима на основу извршене ревизије.

У *извештају независног ревизора* се наводи да је ревизија извршена у складу са *Међународним стандардима ревизије* (чланом 38. став 1. *Закона о рачуноводству и ревизији* налаже се ревизору да ревизију ради у складу са *Међународним стандардима ревизије*).

У *извештају независног ревизора* се наводи да је ревизија извршена у складу са *Међународним стандардима ревизије* само уколико је извршена у потпуности у складу са свим релевантним *Међународним стандардима ревизије*.

У *извештају независног ревизора* се такође објашњава да ови Стандарди захтевају да ревизор:

- ради у складу са етичким захтевима (ради се о *Етичком кодексу за професионалне рачуновође* који је израдио IFAC-ов Комитет за етику) и

- ревизију планира и врши у циљу стицања уверења у разумној мери да финансијски извештаји не садрже материјално значајне погрешне исказе.

Позивањем на Стандарде указује се корисницима *извештаја независног ревизора* да је ревизија извршена у складу са установљеним стандардима (правилима).

У пракси често постоји неразумевање о сврси ревизије и шта она подразумева. Ради избегавања ових нејасноћа у *извештају независног ревизора* се ревизија описује наглашавањем:

- да ревизија обухвата спровођење поступака ради прибављања ревизијских доказа о износима приказаним у финансијским извештајима и извршеним обелодањивањима;
- да се одабир поступака заснива на просуђивању ревизора, укључујући процену ризика материјално значајних погрешних исказа у финансијским извештајима, насталим услед криминалне радње или грешке. Приликом процене ризика, ревизор разматра интерне контроле које се односе на припремање и фер приказивање финансијских извештаја клијента ревизије како би осмислио ревизијске поступке који су одговарајући у датим околностима, али не у циљу изражавања мишљења о ефективности интерних контрола клијента ревизије[3]. Уколико у оквиру ревизије финансијских извештаја ревизор има и одговорност да изрази мишљење о ефективности интерних контрола, он изоставља фразу у којој се наводи да разматрање интерних контрола није у сврхе изражавања мишљења о њиховој ефективности; и
- да ревизија такође обухвата процену прикладности коришћених рачуноводствених политика, разумности рачуноводствених процена које је извршило руководство клијента ревизије, као и опште приказивање (презентацију) финансијских извештаја.

У *извештају независног ревизора* се наводи да ревизор верује да су прибављени ревизијски докази довољни и одговарајући као основа за *мишљење независног ревизора*.

Овај пасус *извештаја независног ревизора* би могао да има следећу садржину:

---

3 *МРС 315 Разумевање клијента ревизије и његовог окружења и процена материјалне грешке* налаже ревизору да, у мери довољној за идентификовање и процену ризика постојања материјално погрешних исказа у финансијским извештајима (било услед криминалне радње или грешке), стекне разумевање клијента ревизије и његовог окружења, укључујући његове интерне контроле.

"**Одговорност ревизора**

Наша је одговорност да изразимо мишљење о финансијским извештајима на основу ревизије. Ревизију смо извршили у складу са *Законом о рачуноводству и ревизији* („Службени гласник РС", бр. 46/2006) и *Међународним стандардима ревизије*. Ови стандарди налажу да радимо у складу са етичким захтевима и да ревизију планирамо и извршимо на начин који омогућава да се, у разумној мери, уверимо да финансијски извештаји не садрже материјално значајне погрешне исказе.

Ревизија укључује спровођење поступака у циљу прибављања ревизијских доказа о износима и обелодањивањима датим у финансијским извештајима. Ревизија укључује испитивање доказа, на основу провере узорака, који поткрепљују износе и обелодањивања у финансијским извештајима.

Избор поступака је заснован на ревизорском просуђивању, укључујући процену ризика материјално значајних погрешних исказа у финансијским извештајима, насталим услед криминалне радње или грешке. Приликом процене ризика, ревизор разматра интерне контроле које су релевантне за припрему и фер презентацију финансијских извештаја, у циљу осмишљавања ревизијских поступака које су одговарајуће у датим околностима, али не у циљу изражавања мишљења о ефективности интерних контрола клијента ревизије." Ревизија такође, укључује оцену примењених рачуноводствених политика и значајних процена извршених, од стране руководства, као и оцену опште презентације финансијских извештаја.

Сматрамо да су прибављени ревизијски докази довољни и одговарајући и обезбеђују основу за наше ревизијско мишљење."

4.1.6. Мишљење ревизора

Мишљење ревизора је део *извештаја независног ревизора* у коме ревизор изражава своје мишљење о финансијским извештајима.

Међународним стандардима ревизије прописане су следеће врсте мишљења:

1. ***мишљење без резерви*** – стандардни неквалификовани извештај (позитивно или потврдно мишљење),
2. ***мишљење са резервом*** – неквалификовани извештај са објашњењем или измењеним текстом,
3. ***негативно мишљење*** – квалификовани извештај са негативним мишљењем,
4. ***уздржавајуће мишљење*** – квалификовани извештај са уздржавањем од мишљења.

Преглед ревизијских извештаја

Ниво значајности Врста ревизијског извештаја



Преглед ревизијских извештаја, према William F. Messier Jr. Revizija, priručnik za revizore i studente s rešenjima zadataka II dopunjeno izdanje, Faber & Zgombić Plus, стр. 58, Zagreb.

Чланом 38. став 6. *Закона о рачуноводству и ревизији* такође су предвиђене наведене врсте мишљења.

Ревизор треба да оцени закључке донесене на основу прибављених ревизијских доказа као основу за формирање мишљења о финансијским извештајима.

Приликом формирања мишљења о финансијским извештајима ревизор оцењује да ли на основу прибављених ревизијских доказа постоји уверавање у разумној мери да финансијски извештаји посматрани у целини не садрже материјално значајне погрешне исказе. Ово обухвата разматрање да ли је прибављено довољно одговарајућих ревизијских доказа за сврхе умањења ризика постојања погрешних исказа у финансијским извештајима на прихватљиво низак ниво и процену ефеката некоригованих идентификованих грешака.

Формирање мишљења о томе да ли финансијски извештаји дају истинит и објективан приказ односно да ли су приказани истинито и објективно, по свим материјално значајним аспектима у контексту утврђеног оквира финансијског извештавања обухвата процену о томе да ли су финансијски извештаји

припремљени и приказани (презентовани) у складу са специфичним захтевима утврђеног оквира финансијског извештавања за одређене класе трансакција, салда рачуна и обелодањивања.

Ова процена обухвата разматрање да ли су, у контексту утврђеног оквира финансијског извештавања:

1. изабране и примењене рачуноводствене политике у складу са оквиром финансијског извештавања одговарајуће у датим околностима;
2. рачуноводствене процене извршене од стране руководства клијента ревизије разумне у датим околностима;
3. информације приказане у финансијским извештајима (укључујући и рачуноводствене политике) релевантне, поуздане, упоредиве и разумљиве; и
4. обелодањивања садржана у финансијским извештајима довољна да омогуће корисницима разумевање ефеката материјално значајних трансакција и догађаја на информације приказане у финансијским извештајима.

Формирање мишљења о томе да ли финансијски извештаји дају истинит и објективан приказ односно да ли су приказани истинито и објективно по свим материјално значајним аспектима у контексту утврђеног оквира финансијског извештавања такође обухвата оцену фер презентације финансијских извештаја.

Ревизор разматра да ли су финансијски извештаји након корекција које је извршило руководство клијента ревизије као резултат ревизијског процеса, у складу са ревизоровим разумевањем клијента ревизије и његовог окружења. Ревизор разматра укупну презентацију, структуру и садржај финансијских извештаја. Ревизор такође разматра да ли финансијски извештаји, укључујући обелодањивања дата у напоменама, верно одражавају одговарајуће трансакције и догађаје на начин који обезбеђује истинит и објективан приказ односно приказује истинито и објективно, и по свим материјално значајним аспектима информације садржане у финансијским извештајима у контексту оквира финансијског извештавања.

Аналитички поступци спроведени при крају или на крају ревизије помажу ревизору при сумирању закључака донетих током ревизије и помажу при доношењу општег закључка о фер презентацији (приказивању) финансијских извештаја.

Мишљење без резерви ревизор треба да изрази када дође до закључка да финансијски извештаји дају истинит и објективан приказ или су истинито и објективно, по свим материјално значајним аспектима, приказани у складу са применљивим оквиром финансијског извештавања.

У оквиру *мишљења независног ревизора* се у циљу информисања корисника о контексту у коме је оно изражено идентификује утврђени оквир финансијског извештавања на коме се заснивају финансијски извештаји.

Овај пасус *извештаја независног ревизора* би могао да има следећу садржину:

"**Мишљење независног ревизора**

По нашем мишљењу, финансијски извештаји у складу са *Међународим стандардима финансијског извештавања* (и чланом 2. Закона о рачуноводству и ревизији) истинито и објективно, по свим материјално значајним аспектима, приказују финансијско стање _____ (назив клијента ревизије) на дан 31. децембар _____ године, резултат њеног пословања и токове готовине за годину која се завршава на тај датум."

Напомена: Након приказа преосталих делова *извештаја независног ревизора* објаснићемо ситуације у којима ревизор изражава поједине врсте мишљење.

4.1.7. Пасус у коме се изражавају друге одговорности у вези са *извештајем независног ревизора*

Ревизор поред одговорности изражавања мишљења о финансијским извештајима може имати додатне уговорне одговорности у вези извештавања о пратећим питањима: на пример, о адекватности интерних контрола или пословних књига. Уколико ревизор извештава о другим питањима у оквиру ревизорског извештаја о финансијским извештајима, то чини у засебном делу *извештаја независног ревизора* након пасуса у коме се наводи **мишљење.**

Сем тога у одређеним околностима *извештај независног ревизора* се може модификовати додавањем пасуса у коме се наглашава неки проблем који утиче на финансијске извештаје, а о коме се у *напоменама* дате детаљне информације (на пример судски спорови, презадуженост клијента ревизије и сл.). **Додавање пасуса с наглашавањем проблема не утиче на мишљење ревизора**. Пожељно је да се овај пасус дода након пасуса у коме се изражава мишљење, али пре дела у коме се изражавају било какве друге одговорности у вези са извештајем. **Уобичајено је да се у пасусу у коме се скреће пажња на неко питање наведе чињеница да се ни по ком основу не изражава резерва на дато мишљење**. Пример за тај пасус може бити ревизорово разматрање питања сталности пословања клијента ревизије. Наиме, ревизор треба да модификује извештај додавањем пасуса ради истицања материјално значајног питања које се односи сталност пословања. Ревизор треба да размотри неопходност модификовања извештаја додавањем пасуса, уколико постоје значајне неизвесности (осим проблема који се односи на сталност пословања), чији исход зависи од будућих

догађаја, а које могу имати утицаја на финансијске извештаје али не толико да би изразио *негативно мишљење*.

Пример пасуса у *извештају независног ревизора*, којим се скреће пажња на значајну неизвесност би могао бити:

"**Скретање пажње**

Не изражавајући резерву у односу на дато мишљење, скрећемо пажњу на напомену X уз финансијске извештаје. Друштво је тужена страна у судском спору у вези с оптужбом да је нанело штету по основу не извршених уговорених испорука роба. Тужилац је поднео захтев за плаћање накнаде по основу изгубљене добити. Друштво је поднело противтужбу и прелиминарно саслушање странака и подношење доказа, у односу на тужбу и противтужбу, је у току. Коначан исход по овим питањима се, за сада, не може утврдити нити је у финансијским извештајима извршено резервисање за било какве обавезе које могу настати по овом основу».

У екстремним случајевима као што су ситуације у којима постоје вишеструке неизвесности које су од значаја за финансијске извештаје, ревизор може оценити да је, уместо додавања пасуса којим се скреће пажња, потребно изразити *уздржавајуће мишљење*.

Поред коришћења пасуса којим се скреће пажња на питања која имају утицаја на финансијске извештаје, ревизор може такође модификовати извештај тако што ће након пасуса у коме се изражава мишљење ревизора, додати пасус којим се скреће пажња и на друга питања осим на она која утичу на финансијске извештаје. На пример, ако је неопходна измена финансијских извештаја који су били предмет ревизије, а клијент ревизије одбије да изврши такву измену, ревизор ће размотрити потребу да у *извештај независног ревизора* укључи пасус којим се скреће пажња на то питање и у коме се описује материјално значајна недоследност. Сем тога у овом пасусу ревизор може дати информацију и да су финансијски извештаји измењени по основу грешака које је он открио обављајући ревизију. Пример таквог пасуса би могао да буде:

"Не изражавајући резерву у односу на дато мишљење скрећемо пажњу да је на основу налаза ревизије Друштво извршило корекцију финансијских извештаја, што је објашњено у напоменама 5, 7, 10, 11, 12 и 15."

4.1.8. Потпис ревизора

Извештај независног ревизора треба да буде потписан. У потпису ревизора се наводи име ревизорске фирме или ревизора или обоје, у зависности од одређеног правног система. У одређеним правним системима, поред потписа ревизора, захтева се да ревизор наведе професионално рачуноводствено звање или чињеницу да је ревизор или фирма призната од одговарајућег органа који врши лиценцирање у том правном систему. Овакви захтеви нису постављени *Законом о рачуноводству и ревизији*. Једино се чланом 38. став 5. Закона наводи да: "Лиценцирани овлашћени ревизор врши ревизију финансијских извештаја и у извештају о извршеној ревизији недвосмислено изражава мишљење...".

Пример потписа ревизора би могао да буде:

"Овлашћени ревизор
Пера Перић"

4.1.9. Датум *извештаја независног ревизора*

Ревизор датира *извештај независног ревизора* на датум који је каснији од датума на који је прикупио довољно одговарајућих ревизијских доказа на којима заснива мишљење о финансијским извештајима. Довољни и одговарајући докази обухватају доказе да је комплетан сет финансијских извештаја клијента ревизије припремљен, као и да је потврђена одговорност за финансијске извештаје од стране надлежних лица.

Датум извештаја ревизора пружа информацију корисницима да је ревизор разматрао ефекте догађаја и трансакција које је уочио и који су настали до тог датума. *МСР 560 Накнадни догађаји* регулише ревизорову одговорност у вези са догађајима и трансакцијама који су наступили након датума извештаја.

Будући да ревизор даје мишљење о финансијским извештајима и да за финансијске извештаје одговорност сноси орган управљања клијента ревизије[4], ревизор не може да закључи да је прибавио довољно одговарајућих ревизијских доказа све док не прибави доказ да је комплетан сет финансијских извештаја клијента ревизије припремљен, као и да је одговорни орган клијента ревизије прихватио одговорност за финансијске извештаје (неопходна му је, дакле, одлука о одобрењу финансијских извештаја).

4 Према члану 28. став 2. *Закона о рачуноводству и ревизији* орган управљања клијента ревизије, односно предузетник, је одговоран за истинито и поштено приказивање финансијских извештаја.

Датум ревизорског извештаја је важан његовим корисницима, јер указује на последњи дан одговорности ревизора за преглед значајних догађаја који су се одиграли после датума финансијских извештаја. На пример, ако је *датум биланса* 31.12.2003. године, а датум извештаја ревизије 01.03.2004. године, ово указује на то да је ревизор трагао за материјалним трансакцијама и догађајима који нису евидентирани а одиграли су се до 01.03.2004. године.

Пример датума ревизорског извештаја би могао да буде:

"Београд, 31.04.2008. године"

4.1.10. Назив и адреса ревизора

У *извештају независног ревизора* треба да се наведе назив и локација - адреса у земљи или правном систему у којој ревизорска фирма врши праксу. Пример адресе би могао да буде:

"Ревизорско предузеће "Синергија" д.о.о. Београд
матични број 1234567
ПИБ 123456
ул. Студентска 10
тел. 011/1234567
уплаћени уписани капитал 20.000.000,00 дин."

Уобичајено је да се користи назив правног лица, јер оно има законску и професионалну одговорност да обезбеди квалитет ревизије у складу са професионалним стандардима.

Основни елементи и облик извештаја ревизора, према *Међународним стандардима ревизије*, се у суштини примењују у Великој Британији, Канади, САД, Холандији, Мексику, Јапану и многим другим земљама. Постоје земље у којима се одступа од тих смерница. У Француској не постоји стандардна форма. У Швајцарској се помињу ревизорски стандарди, али се обично помиње „истинит и фер" приказ. Немачки и швајцарски извештаји помињу професионалне стандарде и наводе да су годишњи финансијски извештаји усклађени са немачким и швајцарским законом и статутом компаније.

Следи приказ елемената ревизијског извештаја у САД, Белгији, Швајцарској и Немачкој:

Наслов извештаја

<table>
<tr><th>САД</th><th>Белгија</th><th>Немачка</th><th>Швајцарска</th></tr>
<tr><td rowspan="2">„Независан“</td><td>„Извештај екстерног ревизора“</td><td>„Ревизорска потврда“</td><td rowspan="2">*„Извештај независног ревизора* о Концерну“ са помињањем независности на крају првог дела</td></tr>
<tr><td colspan="2">Не употребљавају НЕЗАВИСАН</td></tr>
</table>

Адреса у извештају ревизије тј. коме је извештај упућен

САД	Белгија	Немачка	Швајцарска
Коме је упућен	„Даме и господо“	Нема наслова	Главној скупштини акционара

Уводни параграф

<table>
<tr><th>САД</th><th>Белгија</th><th>Немачка</th><th>Швајцарска</th></tr>
<tr><td rowspan="2">1. Финасијски извештаји који су ревидирани
2. Одговорност управе
3. Одговорност ревизора</td><td colspan="2">Наводе да је обављена ревизија</td><td></td></tr>
<tr><td></td><td></td><td>* Како су ревизијом обухваћени финансијски извештаји
* Датум финансијских извештаја који су ревидирани</td></tr>
<tr><td>Финансијски положај за две године и пословни догађаји треће године</td><td colspan="3">Ревизијски извештај покрива само једну годину</td></tr>
<tr><td colspan="4">Не наводи се одговорност управе или ревизора</td></tr>
</table>

Параграф о делокругу рада

<table>
<tr><th>САД</th><th>Белгија</th><th>Немачка</th><th>Швајцарска</th></tr>
<tr><td rowspan="2">Започиње изјавом шта је све ревизор радио приликом ревизије а завршава расправом о прикупљеним доказима за које се напомиње да су прикупљени “методом тестова узорка”</td><td>Напомиње да су на извештајима спроведени “бројни тестови и провере” али не помиње се планирање и обављање ревизије да би се стекло разумно уверење да су финансијски извештаји без материјално значајних грешки</td><td>Нема података на који начин је обављена ревизија</td><td>Позива се на МСР без описа ревизијског поступка</td></tr>
<tr><td colspan="3">Ревизија обављена у складу са посебним “законима” и одредбама који су на снази у њиховој земљи</td></tr>
</table>

Мишљење ревизора о финансијским извештајима

<table>
<tr><th>САД</th><th>Белгија</th><th>Немачка</th><th>Швајцарска</th></tr>
<tr><td colspan="2">“Приказују реално и објективно”</td><td>“Истинит и реалан приказ”</td><td>Нема навођења о реалности и објективности пословних догађаја. Наводи се да су извештаји састављени у складу са законским одредбама.</td></tr>
</table>

Назив ревизорског друштва

<table>
<tr><th>САД</th><th>Белгија</th><th>Немачка</th><th>Швајцарска</th></tr>
<tr><td>Назив ревизорског друштва</td><td>Наводи се само име ревизора без без навођења ревизорског друштва</td><td colspan="2">Назив ревизорског друштва и име ревизора
(имена више ревизора, један стални – дугогодишњи ревизор, а други је спољњи ревизор</td></tr>
</table>

Датум ревизијског извештаја

<table>
<tr><th>САД</th><th>Белгија</th><th>Немачка</th><th>Швајцарска</th></tr>
<tr><td colspan="4">Ревизијски извештај завршава се датумом који означава
дан кад је ревизор завршио најважније ревизијске поступке</td></tr>
</table>

4.2. ВРСТЕ ИЗВЕШТАЈА У КОЈИМА СЕ ИЗРАЖАВА МИШЉЕЊЕ РЕВИЗОРА

Извештај независног ревизора је производ рада или оутпут ревизије. Извештај саопштава корисницима финансијских извештаја ревизорски налаз. То је завршни део поступка прикупљања и процене довољних меродавних доказа у вези с реалношћу и објективношћу приказивања изјава управе у финансијским извештајима. Централни део *извештаја независног ревизора* чини његово мишљење о финансијским извештајима клијента ревизије.

За изражавање мишљења веома је битно ревизорово схватање значајности. Због тога ћемо пре објашњења околности у којима се изражавају поједине врсте мишљења указати на најважније моменте које у вези са значајношћу ревизор треба да има у виду[5].

"Материјалност" је дефинисана од стране *Одбора за међународне рачуноводствене стандарде* у *Оквиру за састављање и приказивање финансијских извештаја*: "Информација је материјално значајна ако би њено изостављање или погрешно приказивање могло утицати на економске одлуке које би корисници донели на бази финансијских извештаја. Материјалност зависи од величине ставке или грешке просуђене у специфичним околностима њеног изостављања или погрешног приказивања. Отуда материјалност пре обезбеђује праг или тачку разграничења него квалитативну карактеристику коју информација мора имати да би била од користи." Процена о томе шта је материјално је ствар професионалног просуђивања ревизора.

Приликом израде плана ревизије, ревизор поставља прихватљив ниво материјалности, како би открио квантитативна, материјално погрешна приказивања. Међутим, треба да буду размотрени и износ (квантитет) и природа (квалитет) погрешног приказивања. Примери погрешног квалитативног приказивања могли би да буду неадекватан или неправилан опис рачуноводствене политике на основу кога би корисник финансијских извештаја вероватно био збуњен, пропуст да се обелодани неусаглашеност са законом и другим прописима, када је вероватно да би накнадно усаглашавање са прописаним ограничењима значајно погоршало пословну способност.

Ревизор треба да размотри могућност погрешног приказивања релативно малих износа, који би, кумулативно, могли имати материјално значајан ефекат на финансијске извештаје. На пример, грешка у процедури на крају месеца могла би бити индикација потенцијалног материјално погрешног приказивања, ако се грешка понавља сваког месеца.

Ревизор разматра материјалност и на општем нивоу финансијских извештаја и у односу стања на појединачним рачунима, врсте пословних догађаја

5 *МСР 320 Материјалност у ревизији*

и обелодањивања. Материјалност може бити под утицајем разматрања у вези законских и других прописаних захтева и разматрања која се односе на индивидуална стања на рачунима у финансијским извештајима и на њихове односе. Овај процес може резултирати различитим нивоима материјалности у зависности од аспекта са кога су разматрани финансијски извештаји.

Ревизор треба да разматра материјалност када:

1. одређује природу, време и обим ревизијских поступака и
2. вреднује ефекте погрешних исказивања – концепцијски посматрано материјалност има директан утицај на врсту мишљења. У пракси, одлучивање о материјалности у датој ситуацији представља тешку одлуку. Не постоје једноставне, јасно дефинисане смернице, нити формуле, нити модели, који би ревизору олакшали посао и смањили ризик и одговорност одлучивања када нешто има нематеријалан, материјалан или високо материјални значај.

Када планира ревизију, ревизор разматра шта би у финансијским извештајима могло бити материјално значајно погрешно исказано. Ревизорово разумевање клијента ревизије и његовог окружења успоставља референцијални оквир за сврхе планирања ревизије и професионално просуђивање у вези процене ризика материјалне грешке у финансијским извештајима, као и одговара на те ризике током ревизије. Ово истовремено помаже ревизору при одређивању материјалности као и при процени током ревизије да ли је утврђена материјалност и даље адекватна. Ревизорова процена материјалног значаја, која се односи на стања на појединим рачунима и врсте пословних догађаја, помаже ревизору да одлучи о таквим питањима као што су одређивање које ставке да испитује и да ли да примени метод узорка и аналитичке поступке. Ово омогућава ревизору да изабере ревизијске поступке од којих се, њиховом комбинацијом, може очекивати смањење ревизијског ризика на прихватљиво низак ниво.

Постоји обрнуто пропорцијалан однос између материјалности и нивоа ревизијског ризика, то јест, што је виши ниво материјалног значаја, то је нижи ниво ревизијског ризика и обрнуто. Када ревизор одређује природу, време и обим поступака ревизије, треба да узме у обзир овај однос између материјалног значаја и ревизијског ризика. На пример, ако после планирања специфичних ревизијских поступака ревизор утврди да је прихватљив нижи ниво материјалног значаја, ревизијски ризик је повећан. Ревизор ово треба да компензује било помоћу:

- смањења процењеног нивоа контролног ризика, где је ово могуће,и поткрепљивањем смањеног нивоа извођењем проширених или додатних поступака провере контрола; или
- смањења детекционог ризика да грешка не буде откривена путем измене природе, времена и обима планираних поступака суштинског испитивања суштине.

Ревизорова процена материјалности и ревизијског ризика може бити различита у време иницијалног планирања ангажмана у односу на време вредновања резултата примене ревизијских поступака. Ово може бити случај због измењених околности или због промена у сазнањима ревизора на основу резултата ревизије. На пример, ако је ревизија планирана пре краја периода, ревизор ће антиципирати резултате пословања и финансијски положај. Ако су стварни резултати пословања и финансијски положај суштински различити, процена материјалног значаја и ревизијског ризика се такође може мењати. Поред тога, код планирања послова ревизије, ревизор може намерно да постави материјални значај на нижем нивоу од оног кога намерава да користи за вредновање резултата ревизије. Ово може бити учињено ради смањења вероватноће да погрешна исказивања остану неоткривена и обезбеђења границе сигурности када ревизор вреднује ефекте погрешних исказивања откривених у току ревизије.

Код оцене истинитости и објективности финансијских извештаја ревизор треба да процени да ли су укупна некоригована погрешна исказивања која су била идентификована у року ревизије, материјално значајна. Укупна некоригована погрешна исказивања обухватају:

1. појединачна погрешна исказивања идентификована од стране ревизора, укључујући нето ефекат некоригованих погрешних исказивања идентификованих у току ревизије претходних периода и
2. најбоље ревизорске процене осталих погрешних исказивања која не могу бити појединачно идентификована (тј. пројектоване грешке).

Ревизор треба да размотри да ли су укупна некоригована погрешна исказивања материјално значајна. Ако ревизор закључи да погрешна исказивања могу бити материјално значајна, треба да размотри могућност смањења ревизијског ризика проширењем ревизијских поступака или захтевањем од руководства клијента ревизије да коригује финансијске извештаје. У сваком случају, руководство клијента ревизије може да прихвати да коригује финансијске извештаје за идентификована погрешна исказивања. Ако руководство клијента ревизије одбије да изврши корекције финансијских извештаја, а резултати проширених ревизијских поступака не омогуће ревизору да закључи да укупна некоригована погрешна исказивања нису материјално значајна, ревизор треба да размотри одговарајућу модификацију ревизијског извештаја у складу са *МСР 700 Извештај независног ревизора о комплетном сету финансијских извештаја опште намене.*

Основни проблем код мерења материјалности када се клијент не придржава опште прихваћених рачуноводствених принципа обично представља укупна новчана грешка у рачунима, у поређењу са неком основом. Грешка у износу од 150,000.00 динара може бити материјална за мало привредно друштво, али не и за неко веће. Грешке морају, према томе, да се упореде са неком орјентационом основом пре него што се донесе закључак о материјалности непоштовања опште прихваћених рачуноводствених принципа. Нето основе обухватају нето приход, укупну активу, обртна средства и обртни капитал.

Новчана грешка у неким грешкама не може се прецизно измерити. На пример, неспремност клијента ревизије да открије постојећу парницу или куповину новог правног лица након *датума биланса* тешко је, можда и немогуће, измерити као новчану грешку. Питање материјалности које ревизор мора да оцени у таквој ситуацији јесте ефекат који на кориснике извештаја има не објављивање таквих чињеница.

На одлуку корисника финансијских извештаја може утицати и врста грешке у финансијском извештају. Следећи аспекти могу у већој мери од већине других грешака, утицати на одлуке корисника па, према томе, и на мишљење ревизора:

- трансакције су нелегалне и непоштене,
- ставка може материјално утицати на неки будући период чак иако није материјална само у односу на *текући извештајни период*,
- ставка има „психо“ ефекат (на пример, мали приход насупрот малом губитку),
- ставка може бити важна са аспекта могућих последица које проистичу из уговорних обавеза (на пример, ефекат не поштовања уговорних обавеза може довести до отуђења залога или до других неповољности за клијента).

Величина потенцијалних грешака, где постоје ограничења делокруга рада, важна је код одлучивања коју врсту мишљења користити – *неквалификовани извештај, квалификовани извештај или уздржавање од мишљења*. На пример, када ревизор услед ограничења у раду није могао обавити тестове рачуна дуговања у износу од 7,000.000.00 дин. мора да процени могућу грешку у рачунима дуговања и да закључи како би она могла да утиче на финансијске извештаје. Распрострањеност могућих грешака мора се такође узети у обзир.

По природи ствари је теже оценити материјалност потенцијалних грешки које потичу од ограничења делокруга рада него од непоштовања опште прихваћених рачуноводствеиних принципа. Грешке које потичу од непоштовања опште прихваћених рачуноводствених принципа су познате. Оне грешке које потичу од ограничења делокруга рада морају се обично субјективно измерити са аспекта могућих и вероватних грешака. Свака грешка која може да се сакрије у рачуну или делу неког посла који се не обаве услед ограничења у раду ревизора могу имати вишеструк утицај на финансијске извештаје. Дакле, ревизор мора да анализира и процени утицај могуће грешке на једном рачуну на стање средстава, обавеза, добити и капитал у финансијским извештајима.

Ако се укупна некоригована погрешна исказивања која је идентификовао ревизор приближавају нивоу материјалног значаја, ревизор треба да размотри да ли постоји вероватноћа да неоткривена погрешна исказивања, заједно са откривеним некоригованим погрешним исказивањима, премаше ниво материјалног значаја. Отуда, ако се укупна некоригована погрешна исказивања

приближавају нивоу материјалног значаја, ревизор треба да размотри смањење ризика спровођењем додатних ревизијских поступака или захтевањем од руководства клијента ревизије да коригује финансијске извештаје за идентификована погрешна приказивања.

У наредној табели приказујемо однос материјалности и врсте мишљења:

Степен материјалности	Важност одлука са аспекта разумних корисника финансијских извештаја	Врста мишљења
нематеријалан	Одлуке вероватно неће бити под утицајем	неквалификовано
материјалан	Одлуке ће вероватно бити под утицајем ако је дотична информација важна за одређене одлуке које се доносе. Целокупни финансијски извештаји сматрају се тачно приказаним.	квалификовано
високо материјалан	Већина или све одлуке засноване на финансијским извештајима вероватно ће бити под значајним утицајем	*уздржавање од мишљења или негативно мишљење*

4.2.1. Околности у којима се изражава *стандардни неквалификовани извештај ревизије* – позитивно или потврдно мишљење

Најуобичајенија врста *извештаја независног ревизора* је *стандардни позитиван извештај ревизије* јер се углавном открива да су изјаве управе о финансијским извештајима клијента ревизије најчешће у складу с општеприхваћеним рачуноводственим начелима. Такав се закључак може изразити тек ако је ревизија била обављена у складу с општеприхваћеним ревизијским стандардима.

Ако по мишљењу ревизора финансијски извештаји дају истинит и објективан приказ и ако су у сагласности са законским одредбама, *извештај независног ревизора* ће се састојати од кратке изјаве о тој чињеници. Такав извештај се назива извештај „без резерве".

У *извештају независног ревизора* о финансијским извештајима, *позитивно мишљење* се издаје на јасан и афирмативан начин када је ревизор, у свим значајним аспектима ревизије задовољан, односно сматра:

1. да су финансијски извештаји припремљени уз коришћење прихватљивих рачуноводствених политика, које су доследно примењиване,

2. да су финансијски извештаји усклађени са релевантним прописима и законским одредбама,
3. да су финансијски извештаји гледано у целини, конзистентни са ревизорским сазнањима о пословању клијента ревизије,
4. да постоји адекватно објављивање свих значајних ствари које су релевантне за правилну презентацију финансијских информација.

Да би мишљење било позитивно неопходно је да буду испуњени и следећи услови:

1. финансијски извештаји садрже комплетан сет финансијских извештаја: биланс стања, биланс успеха, извештај о променама на капиталу, извештај о токовима готовине и напомене;
2. задовољена су следећа ревизијска начела:
   - ревизију је обавило лице или лица која поседују стручну оспособљеност и потребна звања,
   - ревизори су били независни,
   - приликом обављања ревизије и припремања ревизијског извештаја потребно је било удовољити захтеву да се ради и поступа са дужном професионалном пажњом,
3. сакупљено је довољно ревизорских доказа и ревизор је обавио посао на начин који му омогућава да закључи да су следећа рачуноводствена начела задовољена:
   - посао је адекватно планиран, а рад сарадника, ако их је било, надзиран,
   - стечено је одговарајуће познавање интерне контроле (јер је то предуслов за планирање ревизије (врсте, обима и времена тестова које треба обавити),
   - прибављено је детаљним испитивањима, посматрањем, упитом и конфирмацијом довољно компетентних доказа како би се а тај начин обезбедила разумна основа за формирање мишљења о финансијским извештајима.

Извештај који садржи *позитивно мишљење* ревизора имплицитно указује на то да су промене рачуноводствених принципа или метода њихове примене, као и њихови ефекти, правилно одређени и објављени у финансијским извештајима. Може се десити да ревизор није у могућности да изрази *позитивно мишљење* када постоји било која од ових околности и када су, по мишљењу ревизора, оне значајне за финансијске извештаје:

- постоји ограничење у погледу обима ревизије или
- постоји размимоилажење у мишљењу са управом клијента ревизије у погледу прихватљивости одабраних рачуноводствених политика, метода њихове примене, или адекватности објављивања у финансијским извештајима.

Околности ограничења обима би могле довести до *извештаја независног ревизора* који садржи *мишљење са резервом*, или у коме ревизор изражава немогућност давања мишљења, или, у неким земљама до повлачења ревизора из ангажмана.

Околности неслагања са управом клијента ревизије би могле довести до издавања извештаја у коме ревизор изражава *мишљење с резервом* или *негативно мишљење*.

Пример *позитивног мишљења* дат је у оквиру тачке 4.1.

У вези са *позитивним мишљењем независног ревизора* скрећемо пажњу и на следећу недоумицу која се појављује у пракси: да ли израз "тачно приказују" значи да се финансијски изрази приказују тачно уколико се поштују опште прихваћени рачуноводствени принципи или значи нешто више? Судови повремено закључују да су ревизори одговорни за испитивања ван опште прихваћених рачуноводствених принципа да би одредили да ли корисници финансијских извештаја могу бити обманути уколико се поштују ови принципи. Већина ревизора верује да су финансијски извештаји "тачно приказани" када су у складу са опште прихваћеним рачуноводственим принципима, али је потребно испитати и суштину трансакција и салда због могућих погрешних информација.

4.2.2. Околности у којима се не изражава *стандардно (квалификовано) мишљење*

Ревизор неће изразити *стандардно (квалификовано) мишљење* када постоји било која од следећих околности и када је, по ревизоровој процени, ефекат таквог питања материјално значајан или може бити материјално значајан за финансијске извештаје:

1. **постојање ограничења обима ревизоровог рада** – ове околности могу довести до изражавања *мишљења са резервом* или *уздржавајућег мишљења*. Ограничавање обима ревизоровог рада може понекад да буде наметнуто од стране клијента ревизије (на пример, када је условима ангажовања наведено да ревизор неће извршити одређене ревизијске поступке које сматра неопходним). Међутим, када је ограничење наведено условима ангажовања такве природе да ревизор сматра да би због тога било потребно да се изрази *уздржавајуће мишљење*, он обично неће прихватити на такав начин ограничено ангажовање, осим уколико није на то обавезан по прописима. Такође, ревизор неће прихватити ангажовање ревизије којим се онемогућава испуњавање његових законских обавеза. Ограничавање обима може

бити наметнуто околностима (на пример, када због датума именовања, ревизор није био у могућности да присуствује попису залиха). До ограничења може такође да дође и када, по ревизоровом мишљењу, рачуноводствене евиденције клијента ревизије нису одговарајуће или када ревизор није у могућности да изврши неки поступак ревизије који сматра пожељним. У таквим околностима, ревизор треба да покуша да спроведе одговарајуће алтернативне поступке да би прибавио задовољавајући ревизијски доказ за поткрепљивање мишљења без резерве.

Када год ревизор изражава мишљење које се разликује од *мишљења без резерве*, потребно је да у извештај укључи јасан опис ових суштинских разлога и, осим када то није практично изводљиво, квантификује могуће ефекте на финансијске извештаје. Обично се таква информација износи у посебном пасусу, пре пасуса у коме се изражава мишљење или *уздржавање од мишљења* и може да садржи усмеравање на детаљније разматрање питања, уколико је то учињено у напомени уз финансијске извештаје;

2. **постојање неслагања с руководством клијента ревизије у погледу прихватљивости изабраних рачуноводствених политика, метода њихове примене или адекватности обелодањивања у финансијским извештајима** – ове околности могу довести до изражавања *мишљења са резервом* или *негативног мишљења*. Према *МСР 210 Услови ревизијског ангажовања* ревизор треба да прихвати ангажовање ревизије финансијских извештаја само кад закључи да је оквир финансијског извештавања који је изабран од стране руководства клијента ревизије прихватљив или се захтева законом или регулативом. Када закон или регулатива захтева коришћење оквира финансијског извештавања за финансијске извештаје опште намене, а који ревизор сматра неприхватљивим, ревизор треба да прихвати ангажовање само уколико недостаци тог оквира могу бити јасно објашњени како би се избегло довођење у заблуду корисника финансијских извештаја;
3. **непридржавање законских прописа од стране клијента ревизије** – ове околности могу довести до изражавања *мишљења са резервом* или *негативног мишљења*. *МСР 250 Разматрање примене закона и других прописа у обављању ревизије финансијских извештаја* налаже ревизору ако закључи да непридржавање прописа има материјално значајан утицај на финансијске извештаје и ако тај утицај није на одговарајући начин исказан у финансијским извештајима да изрази *мишљење са резервом* или *негативно мишљење*;
4. **није вршена ревизија финансијских извештаја за *претходни извештајни период*** – када није вршена ревизија финансијских извештаја за *претходни извештајни период*, нови ревизор треба да наведе

у свом извештају да није вршена ревизија упоредних података. Такав навод, међутим, не ослобађа ревизора обавезе да изврши одговарајуће ревизијске поступке у вези са почетним стањима текућег извештајног периода. Подстиче се јасно обелодањивање чињенице да упоредни подаци нису били предмет ревизије. У ситуацијама када нови ревизор утврди да су упоредни подаци значајно погрешни, он треба да захтева од руководства клијента ревизије да измени упоредне податке или, ако руководство клијента ревизије одбије да то учини, да на одговарајући начин модификује свој извештај – у зависности од материјалног значаја утврђеног стања;

5. **некориговање финансијских извештаја претходног (или претходних) извештајног периода за које је издато *мишљење са резервом, уздржавајуће мишљење* или *негативно мишљење*** - када раније издати *извештај независног ревизора* за *претходни извештајни период* садржи *мишљење с резервом, уздржавајуће мишљење* или *негативно мишљење*, а разлози који су ревизора навели да изрази такво мишљење:
   - нису отклоњени, а проузрокују и *модификовано мишљење ревизора* у вези са подацима *текућег извештајног периода*, *извештај независног ревизора* треба да буде модификован и у вези са подацима *претходног извештајног периода*, или
   - нису отклоњени, али не проузрокују и *модификовано мишљење ревизора* у вези са подацима *текућег извештајног периода*, *извештај независног ревизора* треба да буде модификован у вези са подацима *претходног извештајног периода*.

   Када раније издати *извештај независног ревизора* за *претходни извештајни период* садржи мишљење с резервом, *уздржавајуће мишљење* или *негативно мишљење*, а разлози који су ревизора навели да изрази такво мишљење су отклоњени и на одговарајући начин разрешени у финансијским извештајима *текућег извештајног периода* он се, обично, не позива на раније модификације.

   Међутим, ако су разлози за раније модификације материјално значајни за текући период, ревизор може да укључи посебан пасус у коме се наглашава и образлаже дата ситуација.

   У току вршења ревизије финансијских извештаја за текући период ревизор може доћи до сазнања о материјално значајним грешкама које утичу на финансијске извештаје за *претходни извештајни период*, о којима је издато *мишљење ревизора без модификација*. У таквим околностима *МСР 560 Накнадни догађаји* налаже ревизору следеће поступање:

- ако финансијски извештаји за *претходни извештајни период* нису измењени и поново издати са новим *извештајем независног ревизора*, ревизор треба да прибави довољно прикладан ревизијски доказ да се упоредни подаци слажу са подацима из измењених финансијских извештаја, или
- ако финансијски извештаји за *претходни извештајни период* нису измењени и поново издати, а упоредни подаци нису на одговарајући начин кориговани и/или ако одговарајућа обелодањивања нису укључена, ревизор треба да изда *модификовани извештај* о финансијским извештајима за текући период и то модификован у вези са укљученим упоредним подацима.

Ако финансијски извештаји за *претходни извештајни период* нису кориговани и није поново издат *извештај независног ревизора*, али су упоредни подаци исправно прерачунати и/или одговарајућа обелодањивања извршена у финансијским извештајима за текући период, ревизор може да укључи пасус у коме се то питање наглашава и описују околности и дају позиви на одговарајућа обелодањивања.

6. **постојање неслагања с руководством у погледу услова за примену going concern-a –** на основу прибављеног ревизијског доказа, ревизор треба да утврди да ли, у складу са његовим просуђивањем, постоји материјално значајна неизвесност у вези са догађајима или условима који, појединачно или заједно, могу изазвати значајну сумњу у погледу способности клијента ревизије да настави пословање по начелу сталности[6].
7. **постојање материјално значајних погрешних исказа у финансијским извештајима** – у случају да руководство клијента ревизије не жели да изврши исправку материјално значајних грешака, откривених од стране ревизора, он при одређивању врсте мишљења (негативно или са резервом) узима у обзир висину и природу тих грешака.

6 *Међународни стандард ревизије 570 Начело сталности клијента ревизије*

1) *Мишљење са резервом*

Мишљење са резервом се изражава у случајевима када ревизор дође до закључка да не може да изрази *мишљење без резерве*, а ефекат неслагања с руководством клијента ревизије или ограничавање обима ревизије нису од таквог материјалног и прожимајућег значаја да би захтевали изражавање *негативног мишљења* или *уздржавајућег мишљења*. *Мишљење са резервом* се за ефекте по питањима на која се резерва односи изражава коришћењем израза «осим за».

Разлози за изражавање *мишљења са резервом* су:

- ревизор не може да формира мишљење о неком питању због постојања неизвесности,
- ревизор може да формира мишљење, али се то мишљење не слаже са приказом који је дат у финансијским извештајима (због, на пример откривених а не исправљених материјално значајних грешака или не слагања са изабраним рачуноводственим политикама).

Ова разлика између „резерве“ по основу неизвесности и „резерве“ по основу неслагања је веома значајна разлика и с тога ћемо размотрити питања из ове области. *Међународни стандарди ревизије* дају примере ситуација у којима може настати свака од ових околности.

Материјално значајна <u>неизвесност</u> постоји када је потенцијални утицај тако велики да ревизор просуђује да је за сврхе презентовања (приказивања) финансијских извештаја обавезно јасно обелодањивање природе и импликације неизвесности, како финансијски извештаји не би наводили на погрешне закључке.

За случајеве неизвесности наводимо примере:

1. **ограничење обима** - у овом случају, ревизор није могао да прибави све информације потребне да би извршио све поступке ревизије. Рачуноводствене евиденције су могле бити уништене у пожару или је можда ревизор био спречен да присуствује попису;
2. **инхерентне неизвесности** - ова врста неизвесности настаје када постоје ситуације чији је исход непознат ревизору. Примери овога су када се против клијента ревизије води судски спор или када постоји вероватноћа да дугорочни уговор буде раскинут.

Често се изражавање „резерви“ може веома лако избећи. Наиме, први корак ревизора пре изражавања *мишљења са резервом* ће бити дискусија са руководством клијента ревизије. У дискусији ревизор не треба да прихвати одговор руководства клијента ревизије у односу на „резерве“ изнете у извештају, да би они радо извршили корекцију годишњег обрачуна да им је благовремено било указано на њихове грешке.

Пример 1: Издавање *мишљења са резервом* због ограничења обима ревизије

Извештај независног ревизора

Увод

Извршили смо ревизију приложеног биланса стања _____ (назив клијента ревизије) на дан 31. децембра _____. године и одговарајућег биланса успеха, извештаја о променама на капиталу, извештаја о токовима готовине за годину која се завршава на тај дан (који су приказани на странама __ до __) и прегледа значајних рачуноводствених политика и других обелодањених напомена.

Одговорност руководства за финансијске извештаје

Руководство Друштва је одговорно за припрему и фер приказивање ових финансијских извештаја у складу са Законом о рачуноводству и ревизији („Службени гласник РС“, бр. 46/2006) и Међународним стандардима финансијског извештавања. Ова одговорност обухвата: осмишљавање, примену и одржавање интерних контрола које су релевантне за припрему и фер приказивање финансијских извештаја који не садрже материјално значајне погрешне исказе, настале услед криминалне радње или грешке; одабир и примену одговарајућих рачуноводствених политика; и рачуноводствене процене које су разумне у датим околностима.

Одговорност ревизора

Наша је одговорност да изразимо мишљење о финансијским извештајима на основу ревизије. ***Осим у вези питања наведених у наредном пасусу (мишљењу)***[7] *ревизију смо извршили у складу са Законом о рачуноводству и ревизији („Службени гласник РС“, бр. 46/2006) и Међународним стандардима ревизије. Ови стандарди налажу да радимо у складу са етичким захтевима и да ревизију планирамо и извршимо на начин који омогућава да се, у разумној мери, уверимо да финансијски извештаји не садрже материјално значајне погрешне исказе.*

Ревизија укључује спровођење поступака у циљу прибављања ревизијских доказа о износима и обелодањивањима датим у финансијским

7 Напомена: текст који је болдиран представља допуну у односу на текст о одговорности ревизора у неквалификованом мишљењу.

извештајима. Ревизија укључује испитивање доказа, на основу провере узорака, који поткрепљују износе и обелодањивања у финансијским извештајима.

Избор поступака је заснован на ревизорском просуђивању, укључујући процену ризика материјално значајних погрешних исказа у финансијским извештајима, насталим услед криминалне радње или грешке. Приликом процене ризика, ревизор разматра интерне контроле које су релевантне за припрему и фер презентацију финансијских извештаја, у циљу осмишљавања ревизијских поступака које су одговарајуће у датим околностима, али не у циљу изражавања мишљења о ефективности интерних контрола клијента ревизије." Ревизија такође, укључује оцену примењених рачуноводствених политика и значајних процена извршених, од стране руководства, као и оцену опште презентације финансијских извештаја.

Сматрамо да су прибављени ревизијски докази довољни и одговарајући и обезбеђују основу за наше ревизијско мишљење.

Мишљење независног ревизора

Нисмо присуствовали попису залиха са стањем на дан 31. децембра _____ године, јер је тај дан претходио дану када смо именовани за ревизора Друштва. Због природе евиденција које води Друштво, нисмо били у могућности да се другим поступцима ревизије уверимо у количине залиха.

По нашем мишљењу, осим за ефекте евентуалних корекција, које су могле да буду утврђене као неопходне да смо били у могућности да се уверимо у количине залиха, финансијски извештаји у складу са Међународним стандардима финансијског извештавања (и чланом 2. Закона о рачуноводству и ревизији) истинито и објективно, по свим материјално значајним аспектима, приказују финансијско стање _____ (назив клијента ревизије) на дан 31. децембар _____ године, резултат њеног пословања и токове готовине за годину која се завршава на тај датум.

Напомена: Чињеница да ревизор није присуствовао попису залихама не мора аутоматски довести до издавања мишљења са резервом. Наиме, уколико залихе нису материјално значајне или се ревизор на други начин уверио у њихово постојање и вредност залиха на датум биланса не присуствовање попису залиха не треба да доведе до издавања мишљења са резервом.

Пример 2: Издавање *мишљења са резервом* због неслагања са рачуноводственим политикама клијента ревизије

Извештај независног ревизора

Увод

Извршили смо ревизију приложеног биланса стања _____ (назив клијента ревизије) на дан 31. децембра _____. године и одговарајућег биланса успеха, извештаја о променама на капиталу, извештаја о токовима готовине за годину која се завршава на тај дан (који су приказани на странама __ до __) и прегледа значајних рачуноводствених политика и других обелодањених напомена.

Одговорност руководства за финансијске извештаје

Руководство Друштва је одговорно за припрему и фер приказивање ових финансијских извештаја у складу са Законом о рачуноводству и ревизији („Службени гласник РС", бр. 46/2006) и Међународним стандардима финансијског извештавања. Ова одговорност обухвата: осмишљавање, примену и одржавање интерних контрола које су релевантне за припрему и фер приказивање финансијских извештаја који не садрже материјално значајне погрешне исказе, настале услед криминалне радње или грешке; одабир и примену одговарајућих рачуноводствених политика; и рачуноводствене процене које су разумне у датим околностима.

Одговорност ревизора

Наша је одговорност да изразимо мишљење о финансијским извештајима на основу ревизије. Ревизију смо извршили у складу са Законом о рачуноводству и ревизији („Службени гласник РС", бр. 46/2006) и Међународним стандардима ревизије. Ови стандарди налажу да радимо у складу са етичким захтевима и да ревизију планирамо и извршимо на начин који омогућава да се, у разумној мери, уверимо да финансијски извештаји не садрже материјално значајне погрешне исказе.

Ревизија укључује спровођење поступака у циљу прибављања ревизијских доказа о износима и обелодањивањима датим у финансијским извештајима. Ревизија укључује испитивање доказа, на основу провере узорака, који поткрепљују износе и обелодањивања у финансијским извештајима.

Избор поступака је заснован на ревизорском просуђивању, укључујући процену ризика материјално значајних погрешних исказа у финансијским извештајима, насталим услед криминалне радње или грешке. Приликом процене ризика, ревизор разматра интерне контроле које су релеванте за припрему и фер презентацију финансијских извештаја, у циљу осмишљавања ревизијских поступака које су одговарајуће у датим околностима, али не у циљу изражавања мишљења о ефективности интерних контрола клијента ревизије." Ревизија такође, укључује оцену примењених рачуноводствених политика и значајних процена извршених, од стране руководства, као и оцену опште презентације финансијских извештаја.

Сматрамо да су прибављени ревизијски докази довољни и одговарајући и обезбеђују основу за наше ревизијско мишљење.

Мишљење независног ревизора

Као што је објашњено у напомени __, није обрачунато, нити је у финансијским извештајима приказано резервисање по основу датих гаранција за продате производе, што, по нашем мишљењу, није у складу са Међународним стандардима финансијског извештавања. Необрачунато и не прокњижено резервисање износи 2.000.000,00 дин, што је довело до већег исказивања добити пре опорезивања у том износу.

По нашем мишљењу, осим за ефекте које на финансијске извештаје има питање наведено у претходном пасусу, финансијски извештаји у складу са Међународним стандардима финансијског извештавања (и чланом 2. Закона о рачуноводству и ревизији) истинито и објективно, по свим материјално значајним аспектима, приказују финансијско стање _____ (назив клијента ревизије) на дан 31. децембар _____ године, резултат њеног пословања и токове готовине за годину која се завршава на тај датум.

Пример 3: Издавање *мишљења са резервом* због неадекватног обелодањивања

Извештај независног ревизора

Увод

Извршили смо ревизију приложеног биланса стања _____ (назив клијента ревизије) на дан 31. децембра _____. године и одговарајућег биланса успеха, извештаја о променама на капиталу, извештаја о токовима готовине за годину која се завршава на тај дан (који су приказани на странама __ до __) и прегледа значајних рачуноводствених политика и других обелодањених напомена.

Одговорност руководства за финансијске извештаје

Руководство Друштва је одговорно за припрему и фер приказивање ових финансијских извештаја у складу са Законом о рачуноводству и ревизији („Службени гласник РС“, бр. 46/2006) и Међународним стандардима финансијског извештавања. Ова одговорност обухвата: осмишљавање, примену и одржавање интерних контрола које су релевантне за припрему и фер приказивање финансијских извештаја који не садрже материјално значајне погрешне исказе, настале услед криминалне радње или грешке; одабир и примену одговарајућих рачуноводствених политика; и рачуноводствене процене које су разумне у датим околностима.

Одговорност ревизора

Наша је одговорност да изразимо мишљење о финансијским извештајима на основу ревизије. Ревизију смо извршили у складу са Законом о рачуноводству и ревизији („Службени гласник РС“, бр. 46/2006) и Међународним стандардима ревизије. Ови стандарди налажу да радимо у складу са етичким захтевима и да ревизију планирамо и извршимо на начин који омогућава да се, у разумној мери, уверимо да финансијски извештаји не садрже материјално значајне погрешне исказе.

Ревизија укључује спровођење поступака у циљу прибављања ревизијских доказа о износима и обелодањивањима датим у финансијским извештајима. Ревизија укључује испитивање доказа, на основу провере узорака, који поткрепљују износе и обелодањивања у финансијским извештајима.

Избор поступака је заснован на ревизорском просуђивању, укључујући процену ризика материјално значајних погрешних исказа у финансијским извештајима, насталим услед криминалне радње или грешке. Приликом процене ризика, ревизор разматра интерне контроле које су релевантне за припрему и фер презентацију финансијских извештаја, у циљу осмишљавања ревизијских поступака које су одговарајуће у датим околностима, али не у циљу изражавања мишљења о ефективности интерних контрола клијента ревизије." Ревизија такође, укључује оцену примењених рачуноводствених политика и значајних процена извршених, од стране руководства, као и оцену опште презентације финансијских извештаја.

Сматрамо да су прибављени ревизијски докази довољни и одговарајући и обезбеђују основу за наше ревизијско мишљење.

Мишљење независног ревизора

На дан 15. јануара _____ године изгорела је производна хала Друштва чија је књиговодствена вредност 150.000.000,00 дин. Друштво у напоменама није обелоданило ту информацију.

По нашем мишљењу, осим пропуста да се обелодани информација изнета у претходном пасусу, финансијски извештаји у складу са Међународним стандардима финансијског извештавања (и чланом 2. Закона о рачуноводству и ревизији) истинито и објективно, по свим материјално значајним аспектима, приказују финансијско стање _____ (назив клијента ревизије) на дан 31. децембар _____ године, резултат њеног пословања и токове готовине за годину која се завршава на тај датум.

Пример 4: Издавање *мишљења са резервом* због утврђене а неисправљене материјално значајне грешке

Извештај независног ревизора

Увод

Извршили смо ревизију приложеног биланса стања _____ (назив клијента ревизије) на дан 31. децембра _____. године и одговарајућег биланса успеха, извештаја о променама на капиталу, извештаја о токовима готовине за годину која се завршава на тај дан (који су приказани на странама __ до __) и прегледа значајних рачуноводствених политика и других обелодањених напомена.

Одговорност руководства за финансијске извештаје

Руководство Друштва је одговорно за припрему и фер приказивање ових финансијских извештаја у складу са Законом о рачуноводству и ревизији („Службени гласник РС", бр. 46/2006) и Међународним стандардима финансијског извештавања. Ова одговорност обухвата: осмишљавање, примену и одржавање интерних контрола које су релевантне за припрему и фер приказивање финансијских извештаја који не садрже материјално значајне погрешне исказе, настале услед криминалне радње или грешке; одабир и примену одговарајућих рачуноводствених политика; и рачуноводствене процене које су разумне у датим околностима.

Одговорност ревизора

Наша је одговорност да изразимо мишљење о финансијским извештајима на основу ревизије. Ревизију смо извршили у складу са Законом о рачуноводству и ревизији („Службени гласник РС", бр. 46/2006) и Међународним стандардима ревизије. Ови стандарди налажу да радимо у складу са етичким захтевима и да ревизију планирамо и извршимо на начин који омогућава да се, у разумној мери, уверимо да финансијски извештаји не садрже материјално значајне погрешне исказе.

Ревизија укључује спровођење поступака у циљу прибављања ревизијских доказа о износима и обелодањивањима датим у финансијским извештајима. Ревизија укључује испитивање доказа, на основу провере узорака, који поткрепљују износе и обелодањивања у финансијским извештајима.

Избор поступака је заснован на ревизорском просуђивању, укључујући процену ризика материјално значајних погрешних исказа у финансијским извештајима, насталим услед криминалне радње или грешке. Приликом процене ризика, ревизор разматра интерне контроле које су релевантне за припрему и фер презентацију финансијских извештаја, у циљу осмишљавања ревизијских поступака које су одговарајуће у датим околностима, али не у циљу изражавања мишљења о ефективности интерних контрола клијента ревизије." Ревизија такође, укључује оцену примењених рачуноводствених политика и значајних процена извршених, од стране руководства, као и оцену опште презентације финансијских извештаја.

Сматрамо да су прибављени ревизијски докази довољни и одговарајући и обезбеђују основу за наше ревизијско мишљење.

Мишљење независног ревизора

Као што је објашњено у напомени __, погрешно је обрачунат приход од пружања услуга, што је довело да њиховог потцењивања у износу од 100.000,00 дин.

По нашем мишљењу, осим за ефекте које на финансијске извештаје има питање наведено у претходном пасусу, финансијски извештаји у складу са Међународним стандардима финансијског извештавања (и чланом 2. Закона о рачуноводству и ревизији) истинито и објективно, по свим материјално значајним аспектима, приказују финансијско стање _____ (назив клијента ревизије) на дан 31. децембар _____ године, резултат њеног пословања и токове готовине за годину која се завршава на тај датум.

2) Околностима у којима се изражава *уздржавајуће мишљење*

Уздржавајуће мишљење се изражава у случајевима када је могући ефекат ограничавања обима ревизије од таквог материјалног и прожимајућег значаја да ревизор није био у могућности да прибави довољно задовољавајућих ревизијских доказа и, сходно томе, није у могућности да изрази мишљење о финансијским извештајима.

Ограничење обима ревизије може проистећи из:

- ограничења од стране клијента ревизије и
- ограничења који су ван контроле клијента ревизије и ревизора.

У случају ограничења које је наметнуо клијент ревизије ревизор треба да узме у обзир и могућност да руководство клијента покушава да спречи откривање нетачно приказаних информација. У таквим случајевима препоручује се *уздржавање од мишљења* кад год је материјалност у питању. Када су ограничења изазвана условима ван контроле клијента вероватнија је квалификација делокруга рада и мишљења.

Најчешћи случајеви ограничења делокруга рада ревизора наметнутих од стране клијента ревизије су:

- спречавање посматрања залиха,
- успостављање контаката са купцима ради независне потврде салда и
- спречавање ревизора да комуницира са правним заступником клијента ревизије.

Разлог за ограничење делогруга рада ревизору од стране клијент ревизије може бити жеља клијента ревизије да смањи трошкове ревизије или у случају потврде потраживања да спречи конфликте са купцима када се износи разликују.

Најчешће ревизор има ограничење делокруга рада у вези са залихама када је ревизија уговорена након датума клијентовог биланса стања – клијент ревизије је већ извршио попис залиха. Физичко испитивање залиха није могуће ако су залихе у међувремену потрошене или продате. Када ревизор не може да се непосредно увери у физичко постојање залиха на *датум биланса* а на располагању му стоје алтернативне процедуре поможу којих може да потврди да су информације које испитује тачно приказане може се издати неквалификовани извештај (дати *позитивно мишљење*, уколико финансијски извештаји не садржи неку материјално значајну грешку и сл.).

Уколико руководство клијента ревизије одбије да ревизору дозволи да комуницира са правним заступником клијента ревизије, ово би представљало ограничење обима ревизије и требало би обично да доведе до изражавања мишљења са резервом или до *уздржавајућег мишљења*. Када правни заступник одбије да одговори на прикладан начин, а ревизор није у могућности да прибави

задовољавајући ревизијски доказ спровођењем алтернативних поступака, ревизор треба да сагледа да ли је то ограничењеобима ревизије такво да може да доведе до изражавања мишљења сарезервом или *уздржавајућег мишљења*.[8]

Ревизор се уздржава од давања мишљења и у случају када није испуњен услов његове независности према клијенту ревизије.

Уздржавање од мишљења се разликује од *негативног мишљења* јер може проистећи само из недостатка сазнања ревизора (или одсуства његове независности), док ревизор да би изразио *негативно мишљење* мора знати да финансијски извештаји нису тачно приказани. *Уздржавање од мишљења*, као и давање *негативног мишљења*, користи се само када је услов за то високо материјалан.

Пример 5: Издавање уздржавајућег мишљења због ограничења обима ревизије

Извештај независног ревизора

Увод

Извршили смо ревизију приложеног биланса стања _____ (назив клијента ревизије) на дан 31. децембра _____. године и одговарајућег биланса успеха, извештаја о променама на капиталу, извештаја о токовима готовине за годину која се завршава на тај дан (који су приказани на странама __ до __) и прегледа значајних рачуноводствених политика и других обелодањених напомена.

Одговорност руководства за финансијске извештаје

Руководство Друштва је одговорно за припрему и фер приказивање ових финансијских извештаја у складу са Законом о рачуноводству и ревизији („Службени гласник РС", бр. 46/2006) и Међународним стандардима финансијског извештавања. Ова одговорност обухвата: осмишљавање, примену и одржавање интерних контрола које су релевантне за припрему и фер приказивање финансијских извештаја који не садрже материјално значајне погрешне исказе, настале услед криминалне радње или грешке; одабир и примену одговарајућих рачуноводствених политика; и рачуноводствене процене које су разумне у датим околностима.

8 *МСР 500 Ревизијски доказ*

Мишљење независног ревизора

Нисмо били у могућности да присуствујемо попису залиха и потврдимо потраживања из пословних односа због ограничења која је, у вези са обимом нашег рада, поставило Друштво.

Због значаја питања изнетих у претходном пасусу, не изражавамо мишљење о финансијским извештајима.

Напомена: у односу на *неквалификовани извештај* разлике су следеће:

- **изоставља се пасус у којем се говори о одговорности ревизора,**
- **пасус у коме се разматра обим ревизије ће бити изостављен или промењен сходно околностима и**
- **стандарди пасус са мишљењем замењује се пасусом у коме се образлаже ограничење обима и да због тога ревизор не изражава мишљење о финансијским извештајима.**

3) Околности у којима се изражава *негативно мишљење*

Негативно мишљење се изражава у случајевима када је ефекат неслагања од таквог материјалног и прожимајућег значаја за финансијске извештаје, да ревизор закључује да изражавање резерве у извештају не представља одговарајући начин за обелодањивање чињенице да финансијски извештаји наводе на криве закључке или да су непотпуни. За изражавање *негативног мишљења* ревизор мора поседовати информације, након одговарајуће истраге, којима ће поткрепити своје мишљење.

Негативно мишљење се исказује у следећим околностима:

1. неадекватна примена начела сталности пословања клијента ревизије,
2. неисправљени материјално погрешни износи у финансијским извештајима и
3. неадекватно обелодањивање у *напоменама*.

1. Претпоставка о начелу сталности пословања клијента ревизије није исправна

Ако, у складу са својим просуђивањем, ревизор сматра да клијент ревизије неће бити у стању да настави пословање по начелу сталности, он треба да

изрази *негативно мишљење* о финансијским извештајима уколико су они састављени по начелу сталности клијента ревизије. Уколико, на основу додатних ревизијских поступака које је спровео и информација које је прибавио, укључујући ефекте планова руководства, ревизор процени да клијент ревизије неће бити у стању да настави са пословањем у складу са начелом сталности, он закључује да, без обзира на то да ли је такво обелодањивање извршено или није, начело сталности клијента ревизије примењено на састављање финансијских извештаја није исправно и изражава *негативно мишљење*.

Када руководство клијента ревизије закључи да начело клијента ревизије није примерено за састављање финансијских извештаја, њих треба саставити на основу алтернативне важеће основе. Ако на основу додатних ревизијских поступака које је спровео и информација које је прибавио, ревизор закључи да је та алтернативна основа примерена, он може да изрази *мишљење без резерве*, уколико постоји одговарајуће обелодањивање, али то може да захтева укључивање у *извештај независног ревизора* пасуса којим се кориснику извештаја скреће пажња на алтернативну основу.

Пример 6: **Издавање *негативног мишљења* због неслагања са претпоставком о начелу сталности пословања клијента ревизије**

Извештај независног ревизора

Увод

Извршили смо ревизију приложеног биланса стања _____ (назив клијента ревизије) на дан 31. децембра _____. године и одговарајућег биланса успеха, извештаја о променама на капиталу, извештаја о токовима готовине за годину која се завршава на тај дан (који су приказани на странама __ до __) и прегледа значајних рачуноводствених политика и других обелодањених напомена.

Одговорност руководства за финансијске извештаје

Руководство Друштва је одговорно за припрему и фер приказивање ових финансијских извештаја у складу са Законом о рачуноводству и ревизији („Службени гласник РС", бр. 46/2006) и Међународним стандардима финансијског извештавања. Ова одговорност обухвата:

осмишљавање, примену и одржавање интерних контрола које су релевантне за припрему и фер приказивање финансијских извештаја који не садрже материјално значајне погрешне исказе, настале услед криминалне радње или грешке; одабир и примену одговарајућих рачуноводствених политика; и рачуноводствене процене које су разумне у датим околностима.

Одговорност ревизора

Наша је одговорност да изразимо мишљење о финансијским извештајима на основу ревизије. Ревизију смо извршили у складу са Законом о рачуноводству и ревизији („Службени гласник РС", бр. 46/2006) и Међународним стандардима ревизије. Ови стандарди налажу да радимо у складу са етичким захтевима и да ревизију планирамо и извршимо на начин који омогућава да се, у разумној мери, уверимо да финансијски извештаји не садрже материјално значајне погрешне исказе.

Ревизија укључује спровођење поступака у циљу прибављања ревизијских доказа о износима и обелодањивањима датим у финансијским извештајима. Ревизија укључује испитивање доказа, на основу провере узорака, који поткрепљују износе и обелодањивања у финансијским извештајима.

Избор поступака је заснован на ревизорском просуђивању, укључујући процену ризика материјално значајних погрешних исказа у финансијским извештајима, насталим услед криминалне радње или грешке. Приликом процене ризика, ревизор разматра интерне контроле које су релевантне за припрему и фер презентацију финансијских извештаја, у циљу осмишљавања ревизијских поступака које су одговарајуће у датим околностима, али не у циљу изражавања мишљења о ефективности интерних контрола клијента ревизије." Ревизија такође, укључује оцену примењених рачуноводствених политика и значајних процена извршених, од стране руководства, као и оцену опште презентације финансијских извештаја.

Сматрамо да су прибављени ревизијски докази довољни и одговарајући и обезбеђују основу за наше ревизијско мишљење.

Мишљење независног ревизора

Рокови финансијских аранжмана Друштва су истекли, а неизмирене обавезе су доспеле за плаћање 31. децембра 2001. године. Друштво није било у стању да поново закључи уговор о кредитирању или да прибави

нове изворе финансирања и сматра се да постоје услови за стечај. Такво стање указује на то да постоји битна неизвесност која може да изазове значајну сумњу у погледу могућности Друштво да настави пословање по начелу сталности и да неће бити у стању да реализује своја средства и измири обавезе у нормалном току пословања. У финансијским извештајима (и напоменама уз финансијске извештаје) није обелодањена ова чињеница.

По нашем мишљењу, због пропуста да се прикажу информације изнете у претходном пасусу, финансијски извештаји нису у складу са Међународним стандардима финансијског извештавања (и чланом 2. Закона о рачуноводству и ревизији) и не дају истинит и објективан приказ (или истинито и објективно, по свим материјално значајним аспектима, приказују) финансијског положаја Друштва на дан 31. децембра _____ године и резултата њеног пословања и токова готовине за годину која се завршава на тај дан.

2. Материјално значајне грешке у финансијским извештајима

У случају да ревизор открије материјално значајне грешке које руководство клијента ревизије не жели да исправи и уколико је њихова природа и величина таква да се на финансијске извештаје у целини посматрано не може ослонити, ревизор исказује *негативно мишљење.*

Пример 7: Издавање *негативног мишљења* због значајних грешака у финансијским извештајима

Извештај независног ревизора

Увод

Извршили смо ревизију приложеног биланса стања _____ (назив клијента ревизије) на дан 31. децембра _____. године и одговарајућег биланса успеха, извештаја о променама на капиталу, извештаја о токовима готовине за годину која се завршава на тај дан (који су приказани на странама __ до __) и прегледа значајних рачуноводствених политика и других обелодањених напомена.

Одговорност руководства за финансијске извештаје

Руководство Друштва је одговорно за припрему и фер приказивање ових финансијских извештаја у складу са Законом о рачуноводству

и ревизији („Службени гласник РС", бр. 46/2006) и Међународним стандардима финансијског извештавања. Ова одговорност обухвата: осмишљавање, примену и одржавање интерних контрола које су релевантне за припрему и фер приказивање финансијских извештаја који не садрже материјално значајне погрешне исказе, настале услед криминалне радње или грешке; одабир и примену одговарајућих рачуноводствених политика; и рачуноводствене процене које су разумне у датим околностима.

Одговорност ревизора

Наша је одговорност да изразимо мишљење о финансијским извештајима на основу ревизије. Ревизију смо извршили у складу са Законом о рачуноводству и ревизији („Службени гласник РС", бр. 46/2006) и Међународним стандардима ревизије. Ови стандарди налажу да радимо у складу са етичким захтевима и да ревизију планирамо и извршимо на начин који омогућава да се, у разумној мери, уверимо да финансијски извештаји не садрже материјално значајне погрешне исказе.

Ревизија укључује спровођење поступака у циљу прибављања ревизијских доказа о износима и обелодањивањима датим у финансијским извештајима. Ревизија укључује испитивање доказа, на основу провере узорака, који поткрепљују износе и обелодањивања у финансијским извештајима.

Избор поступака је заснован на ревизорском просуђивању, укључујући процену ризика материјално значајних погрешних исказа у финансијским извештајима, насталим услед криминалне радње или грешке. Приликом процене ризика, ревизор разматра интерне контроле које су релевантне за припрему и фер презентацију финансијских извештаја, у циљу осмишљавања ревизијских поступака које су одговарајуће у датим околностима, али не у циљу изражавања мишљења о ефективности интерних контрола клијента ревизије." Ревизија такође, укључује оцену примењених рачуноводствених политика и значајних процена извршених, од стране руководства, као и оцену опште презентације финансијских извештаја.

Сматрамо да су прибављени ревизијски докази довољни и одговарајући и обезбеђују основу за наше ревизијско мишљење.

Мишљење независног ревизора

Као што је објашњено у напомени __, погрешно је обрачунат приход од пружања услуга, што је довело да њиховог потцењивања у износу од 1.000.000,00 дин.

Као што је објашњено у напомени __, погрешно је обрачуната вредност залиха готових производа, што је довело да њиховог потцењивања у износу од 2.000.000,00 дин.

По нашем мишљењу, због неисправљених материјално значајних грешака изнетих у претходним пасусима, финансијски извештаји нису у складу са Међународним стандардима финансијског извештавања (и чланом 2. Закона о рачуноводству и ревизији) и не дају истинит и објективан приказ (или истинито и објективно, по свим материјално значајним аспектима, приказују) финансијског положаја Друштва на дан 31. децембра _____ године и резултата њеног пословања и токова готовине за годину која се завршава на тај дан.

3. Неодговарајућег обелодањивања уз издавање негативног мишљења

Пример *извештаја независног ревизора* када се изражава *негативно мишљење* је:

Пример 8: **Издавање *негативног мишљења* због неодговарајућег обелодањивања**

Извештај независног ревизора

Увод

Извршили смо ревизију приложеног биланса стања _____ (назив клијента ревизије) на дан 31. децембра _____. године и одговарајућег биланса успеха, извештаја о променама на капиталу, извештаја о токовима готовине за годину која се завршава на тај дан (који су приказани на странама __ до __) и прегледа значајних рачуноводствених политика и других обелодањених напомена.

Одговорност руководства за финансијске извештаје

Руководство Друштва је одговорно за припрему и фер приказивање ових финансијских извештаја у складу са Законом о рачуноводству и ревизији („Службени гласник РС“, бр. 46/2006) и Међународним

стандардима финансијског извештавања. Ова одговорност обухвата: осмишљавање, примену и одржавање интерних контрола које су релевантне за припрему и фер приказивање финансијских извештаја који не садрже материјално значајне погрешне исказе, настале услед криминалне радње или грешке; одабир и примену одговарајућих рачуноводствених политика; и рачуноводствене процене које су разумне у датим околностима.

Одговорност ревизора

Наша је одговорност да изразимо мишљење о финансијским извештајима на основу ревизије. Ревизију смо извршили у складу са Законом о рачуноводству и ревизији („Службени гласник РС", бр. 46/2006) и Међународним стандардима ревизије. Ови стандарди налажу да радимо у складу са етичким захтевима и да ревизију планирамо и извршимо на начин који омогућава да се, у разумној мери, уверимо да финансијски извештаји не садрже материјално значајне погрешне исказе.

Ревизија укључује спровођење поступака у циљу прибављања ревизијских доказа о износима и обелодањивањима датим у финансијским извештајима. Ревизија укључује испитивање доказа, на основу провере узорака, који поткрепљују износе и обелодањивања у финансијским извештајима.

Избор поступака је заснован на ревизорском просуђивању, укључујући процену ризика материјално значајних погрешних исказа у финансијским извештајима, насталим услед криминалне радње или грешке. Приликом процене ризика, ревизор разматра интерне контроле које су релевантне за припрему и фер презентацију финансијских извештаја, у циљу осмишљавања ревизијских поступака које су одговарајуће у датим околностима, али не у циљу изражавања мишљења о ефективности интерних контрола клијента ревизије."

Ревизија такође, укључује оцену примењених рачуноводствених политика и значајних процена извршених, од стране руководства, као и оцену опште презентације финансијских извештаја.

Сматрамо да су прибављени ревизијски докази довољни и одговарајући и обезбеђују основу за наше ревизијско мишљење.

Мишљење независног ревизора

Као што је објашњено у напомени __ није обрачунато, нити је у финансијским извештајима приказано резервисање по основу датих

гаранција за продате производе, што, по нашем мишљењу, није у складу са Међународним стандардима финансијског извештавања. Необрачунато и не прокњижено резервисање износи 20.000.000,00 дин, што је довело до већег исказивања добити пре опорезивања у том износу.

Као што је објашњено у напомени ___ Друштво није извршило попис средстава и обавеза на дан 31. децембар године, иако је то било у обавези, према Правилнику о начинима и роковима вршења пописа и усклађивања књиговодственог стања са стварним стањем ("Службени гласник РС", бр. 106/2006) и Закону о рачуноводству и ревизији («Службени гласник РС", бр. 46/2006).

Као што је објашњено у напомени __ активна временска разграничења исказана у износу од 2.000.000,00 дин. чине расходи коришћених услуга и није их требало временски разграничавати.

По нашем мишљењу, због ефеката питања размотрених у претходним пасусима, ови финансијски извештаји нису у складу са Међународним стандардима финансијског извештавања (и чланом 2. Закона о рачуноводству и ревизији) и не приказују истинито и објективно, по свим материјално значајним аспектима финансијско стање _____ (назив клијента ревизије) на дан 31. децембра _____ године, резултат њеног пословања и новчаних токова за годину која се завршава на тај дан.»

4.3. СПЕЦИФИЧНЕ ОКОЛНОСТИ КОЈЕ МОГУ УТИЦАТИ НА *ИЗВЕШТАЈ НЕЗАВИСНОГ РЕВИЗОРА*

У овом делу уџбеника обрадићемо поступање ревизора у следећим околностима:

1. претпоставка о сталности клијента ревизије је примерена, али постоји материјално значајна неизвесност,
2. руководство клијента ревизије није вољно да изврши или прошири процену,
3. коришћење стручњака при обављању ревизије,
4. коришћење резултата рада другог ревизора,
5. утицај на мишљење ревизора околности да није прибављен задовољавајући ревизијски доказ о почетним стањима и
6. ревизија упоредних података.

4.3.1. Претпоставка о сталности клијента ревизије је примерена, али постоји материјално значајна неизвесност

Уколико је начело сталности клијента ревизије примерено, али постоји материјално значајна неизвесност, ревизор разматра да ли се у финансијским извештајима:

1. на одговарајући начин описују главни догађаји или услови који могу изазвати значајну сумњу у погледу наставка пословања, као и планови руководства који се односе на те догађаје или услове,
2. јасно наводи да постоји материјално значајна неизвесност у вези са догађајима и условима који могу изазвати значајну сумњу у погледу способности клијента ревизије да настави пословање по начелу сталности, али да оно може да реализује средства и измири обавезе у нормалном току пословања.

Ако је одговарајуће обелодањивање у финансијским извештајима извршено, ревизор обично треба да изрази мишљење без резерви и да модификује *извештај независног ревизора* додавањем пасуса којим се наглашава постојање материјално значајних неизвесности које се односе на догађаје или услове који могу изазвати значајну сумњу у погледу способности клијента ревизије да настави пословање по начелу сталности и да скрене пажњу на одговарајућу напомену у финансијским извештајима. Код оцене адекватности обелодањивања у финансијским изве-штајима, ревизор разматра да ли информација изричито

скреће пажњу читаоцу на могућност да клијент ревизије може бити у немогућности да настави са реализацијом својих средстава и извршавањем обавеза у нормалном току пословања. Када је ревизор уверен у адекватност напомене о обелодањивању, пример пасуса који он уноси је следећи:

> «Не изражавајући резерву у нашем мишљењу, скрећемо пажњу на напомену ____ уз финансијске извештаје, која указује да је компанија остварила нето губитак од 1.000.000,00 дин. за годину која се завршила 31. децембра 2008. године и са стањем на тај дан, текуће обавезе Друштва су веће од његових текућих средстава за износ од 1.000.000,00 дин. Ови услови, заједно са другим питањима описаним у напомени ___, указују на постојање материјално значајних неизвесности које изазивају значајну сумњу да ће Друштво бити у стању да настави са пословањем по начелу сталности «.

У екстремним случајевима, такве ситуације укључују већи број материјално значајних неизвесности које битно утичу на финансијске извештаје, тако да ревизор може бити у обавези да се, уместо укључивања пасуса којим се скреће пажња, уздржи од изражавања мишљења.

Ако одговарајуће обелодањивање у финансијским извештајима није извршено, ревизор треба да изрази *мишљење са резервом* или *негативно мишљење* у зависности од тога шта је одговарајуће (*МСР 700 Извештај независног ревизора о сету финансијских извештаја опште намене*, параграфи 45-46). Извештај треба да садржи конкретан позив на чињеницу да постоји материјално значајна неизвесност која може изазвати значајну сумњу да ли ће клијент ревизије бити у стању да настави пословање по начелу сталности. Пример уводног пасуса са објашњењем и пасуса у коме се изражава мишљење ревизора у случајевима када се изражава *мишљење са резервом*, је:

> "Рокови финансијских аранжмана Друштва су истекли, а салдо неизвршених обавеза доспева за плаћање 19. марта 2008. године. Друштво није било у стању да поново закључи уговор о кредитирању или да прибави нове изворе финансирања. Такво стање указује на то да постоји битна неизвесност која може да изазове значајну сумњу у погледу могућности Друштва да настави пословање по начелу сталности клијента ревизије, да неће бити у стању да реализује своја средства и измири обавезе у нормалном току пословања. У финансијским извештајима (и напоменама уз финансијске извештаје) није обелодањена та чињеница.

По нашем мишљењу, осим пропуста да се прикажу информације изнете у претходном пасусу, финансијски извештаји у складу са *Међународним стандардима финансијског извештавања* (и чланом 2. *Закона о рачуноводству и ревизији*) дају истинити објективан приказ (или истинито и објективно, по свим материјално значајним аспектима, приказују) финансијског положаја Друштва на дан 31. децембра 2008. године и резултата њеног пословања и токова готовине за годину која се завршава на тај дан."

4.3.2. Руководство клијента ревизије није вољно да изврши или прошири процену

Уколико руководство клијента ревизије, на захтев ревизора није вољно да изврши или прошири процену, ревизор треба да размотри потребу да модификује свој извештај због ограничења у обиму ревизије. У извесним околностима ревизор може наћи за потребно да од руководства клијента ревизије захтева да изврши проширену процену.

Уколико руководство клијента ревизије није вољно да то учини, ревизор нема одговорност да надомести недостатак анализе руководства, али у том случају може бити примерено модификовано мишљење, због тога што ревизор није могао да прибави довољан одговарајући доказ у погледу исправности примене начела сталности клијента ревизије приликом састављања финансијских извештаја.

У неким околностима, недостатак анализе руководства не спречава ревизора да се увери у способност клијента ревизије да настави пословањепо начелу сталности. На пример, други поступци ревизора могу бити довољни да оцене исправност примене начела сталности клијента ревизије од стране руководства клијента ревизије у састављању финансијских извештаја, зато што је клијент ревизије у ранијим периодима профитабилно пословало и имало лак приступ изворима финансирања. У другим околностима, међутим, ревизор није у стању да без процене руководства потврди да ли постоје или не постоје услови и догађаји који указују на значајну сумњу да клијент ревизије неће бити у стању да настави пословање по начелу сталности, односно да ли постоје планови руководства да те проблеме реши или други ублажавајући фактори. У таквим условима ревизор модификује своје мишљење на начин наведен у параграфима 36-44. *МСР 700 Извештај независног ревизора о сету финансијских извештаја опште намене.*

4.3.3. Позивање на рад стручњака у *извештају независног ревизора*

При стицању разумевања пословања клијента ревизије и спровођења прикладних ревизијских поступака као одговор на процењене ризике ревизор може закључити да је током ревизије потребно прибавити ревизијски доказ у форми извештаја, мишљења, процене или изјаве *стручњака*. Ово прибављање ревизор може урадити самостално или у сарадњи са клијентом ревизије. Могу се навести следећи примери:

1. процене одређених врста средстава: *на пример, земљишта и зграда, машина и постројења, уметничких дела, и драгог камења*,
2. утврђивање количина и физичког стања средстава: *на пример ископаних руда на залихама, подземних резерви минерала и нафте и преосталог корисног века машина и постројења*,
3. квантификовање износа коришћењем специјализованих техника или метода: *на пример, процена актуарском проценом износа резервисања за отпремнине запосленима*,
4. утврђивање степена завршених послова и послова који тек треба да се заврше по уговорима чије је извршење у току: *на пример, у грађевинарству је неопходно на крају извештајног периода проценити степен завршености објекта који се гради*,
5. мишљења правника која се односе на тумачење уговора, аката и прописа.

Приликом утврђивања потребе за коришћењем рада *стручњака*, ревизор треба да размотри:

1. знања и претходно искуство тима који ради на ангажовању у вези питања које се разматра,
2. ризик од материјално погрешног исказивања, заснован на природи, сложености и материјалности питања које се разматра, и
3. количине и квалитет других ревизијских доказа за које се очекује да ће бити прибављени.

Када ревизор користи рад *стручњака* запосленог у ревизорској фирми, тај рад се користи у својству *стручњака*, а не као помоћ ревизији (пример помоћи ревизији могу бити услуге дактилографа, коричења и сл.). Сходно томе, у таквим околностима ревизор треба да примени поступке који се односе на рад и налазе запослених у друштву за ревизију али није уобичајено да, за свако ангажовање, оцењује знање и вештину запосленог *стручњака.*

Када користи рад који је обавио стручњак, ревизор треба да прибави задовољавајући ревизијски доказ да је такав рад прикладан за сврхе ревизије.

Ако резултати рада стручњака не обезбеђују задовољавајући ревизијски доказ или ако резултати нису конзистентни са осталим ревизијским доказима, ревизор треба да разреши таква питања. То може захтевати дискусију са клијентом и стручњаком, примену додатних ревизијских поступака, укључујући могуће ангажовање другог стручњака или модификовање ревизоровог извештаја.

Када се издаје *немодификовани извештај независног ревизора, не врши се позив на резултате рада стручњака*[9]. Такав позив би могао да буде погрешно протумачен као резерва у мишљењу ревизора или подела одговорности са стручњаком, што није намера.

Ако, као резултат рада стручњака, ревизор одлучи да изда *модификовани извештај независног ревизора*, може, у извесним околностима, приликом објашњавања природе модификације, да буде примерено позвати се или описати рад стручњака (укључујући идентитет стручњака и степен укључивања стручњака). У таквим случајевима, ревизор треба да прибави дозволу стручњака пре него што такво позивање изврши. Ако такву дозволу не добије, а ревизор сматра да је позивање неопходно, биће потребно да затражи правни савет.

4.3.4. Разматрање питања у вези са коришћењем рада другог ревизора[10]

Када главни ревизор закључи да рад другог ревизора не може бити коришћен, а сам није био у могућности да изврши довољно додатних поступака у односу на финансијске информације саставног дела, који је предмет ревизије од стране другог ревизора, главни ревизор треба да изрази *мишљење са резервом* или да се уздржи од давања мишљења, пошто постоји ограничење обима ревизије.

Ако други ревизор изда или намерава да изда, *модификовани извештај независног ревизора*, главни ревизор треба да процени да ли је модификација такве природе и значаја, у односу на финансијске извештаје клијента ревизије о којима главни ревизор извештава, да захтева и модификацију у извештају главног ревизора.

Премда се придржавање смерница у претходним тачкама сматра пожељним, регулатива неких земаља дозвољава главном ревизору да мишљење о финансијским извештајима посматраним у целини заснује, у погледу питања која се тичу једног или више саставних делова, искључиво на извештају другог ревизора о ревизијама тих делова. Када главни ревизор поступи на тај начин, у његовом извештају треба да буде јасно изнета таква чињеница и указано на обим делова финансијских извештаја који су били предмет ревизије од стране другог ревизора.

9 *Међународни стандард ревизије 620 Коришћење резултата рада стручњака*

10 *Међународни стандард ревизије 600 Коришћење резултата рада другог ревизора*

4.3.5. Утицај на мишљење ревизора околности да није прибављен задовољавајући ревизијски доказ о почетним стањима

Уколико, након спровођења поступака, укључујући оне који су напред изнети, ревизор није у могућности да прибави задовољавајући ревизијски доказ о почетним стањима, *извештај независног ревизора* треба да садржи[11]:

1. ***мишљење са резервом***, на пример:

   "Нисмо присуствовали попису залиха приказаних у износу од ххх на дан 31. децембра 2007. године, с обзиром на то да је био извршен пре нашег именовања за ревизора. Нисмо били у могућности да се другим ревизијским поступцима уверимо о количини залиха на тај дан.

   По нашем мишљењу, изузев за ефекте таквих корекција, уколико постоје, које би могле бити неопходне да смо били у могућности да присуствујемо попису залиха, финансијски извештаји дају истинит и објективан приказ (или истинито и објективно, по свим материјално значајним аспектима, приказују) финансијског положаја на дан 31. децембра 2008. године и резултата пословања и новчаних токова за ту годину, у складу са ...";

2. ***уздржавајуће мишљење***; или

3. у оним правним системима где је то дозвољено, ***мишљење са резервом*** или ***уздржавајуће мишљење*** **у односу на пословни резултат** и ***позитивно мишљење*** **о финансијском положају**, на пример:

   "Нисмо присуствовали попису залиха приказаних у износу од ххх на дан 31. децембра 2007. године, с обзиром на то да је био извршен пре нашег именовања за ревизора. Нисмо били у могућности да се другим ревизијским поступцима уверимо о количини залиха на тај дан.

   Због значаја наведеног питања у односу на пословни резултат компаније за годину која се завршава 31. децембра 2008. године, нисмо у могућности да изразимо и не изражавамо мишљење о пословном резултату и новчаним токовима за ту годину.

   По нашем мишљењу, биланс стања даје истинит и објективан приказ (или истинито и објективно, по свим материјално значајним аспектима, приказује) финансијског стања Друштва на дан 31. децембра 2008. године, у складу са ...".

Уколико почетна стања садрже погрешна приказивања која би могла имају материјално значајан утицај на финансијске извештаје *текућег извештајног периода*, ревизор треба са тим да упозна руководство и, након прибављања

11 *Међународни стандард ревизије 510 Прва ангажовања – почетна стања*

одобрења од руководства, упозна и претходног ревизора, уколико постоји. Уколико ефекат погрешног приказивања није правилно рачуноводствено обухваћен и адекватно обелодањен, ревизор треба да изрази *мишљење са резервом* или *негативно мишљење*, зависио од тога које је примерено.

Уколико рачуноводствене политике у текућем периоду нису конзистентно примењене у односу на почетна стања и ако промене нису правилно рачуноводствено обухваћене и адекватно обелодањене, ревизор треба да изрази *мишљење са резервом* или *негативно мишљење*, зависно од тога које је примерено.

Уколико је *извештај независног ревизора* о финансијским извештајима клијента ревизије за *претходни извештајни период* модификован, ревизор треба да сагледа ефекте таквог извештаја на финансијске извештаје *текућег извештајног периода*. На пример, уколико су постојала ограничења обима ревизије, од којих је једно везано за немогућност утврђивања почетног стања залиха у претходном периоду, биће можда потребно да ревизор изрази *мишљење са резервом* или *уздржавајуће мишљење* за *текући извештајни период*. Међутим, уколико модификовано мишљење из *претходног извештајног периода* буде релевантно и од материјалног утицаја на текуће фиансијске извештаје, ревизор такође треба да модификује мишљење ревизора у односу на *текући извештајни период*.

4.3.6. Ревизија упоредних података[12]

Ревизор треба да утврди да ли су упоредни подаци по свим битним питањима приказани у складу са оквиром за финансијско извештавање применљивим за финансијске извештаје који су предмет ревизије. Ревизор прибавља задовољавајући ревизијски доказ да упоредни подаци испуњавају захтеве применљивог оквира за финансијско извештавање.

Ревизија упорених података подразумева ревизорову оцену о томе:

1. да ли су рачуноводствене политике примењене за добијање упоредних података доследне рачуноводственим политикама *текућег извештајног периода*, односно да ли су извршене одговарајуће корекције и/или обелодањивања;
2. да ли се упоредни подаци слажу са износима и другим обелодањивањима приказаним за претходни период, односно да ли суизвршене одговарајуће корекције и/или обелодањивања.

Када је ревизију финансијских извештаја за *претходни извештајни период* извршио други ревизор, нови ревизор оцењује да ли упоредни подаци испуњавају потребне услове, а такође се држи и смерница из *МСР 510 Прва ангажовања - почетна стања*.

12 *МСР 710 Упоредни подаци*

Ако ревизор у току вршења ревизије за *текући извештајни период* дође до уверења да могу постојати материјално значајне грешке у упоредним подацима, он ће обавити такве додатне ревизијске поступке какве у датим околностима сматра одговарајућим.

Када финансијски извештаји садрже упоредне податке ревизор треба да изда извештај у коме се упоредни подаци не помињу изричито, јер се мишљење ревизора односи на финансијске извештаје *текућег извештајног периода* узете у целини, што укључује и упоредне податке.

Када раније издати *извештај независног ревизора* за *претходни извештајни период* садржи *мишљење с резервом*, *уздржавајуће мишљење* или *негативно мишљење*, а разлози који су ревизора навели да изрази такво мишљење:

1. нису отклоњени, а проузрокују и *модификовано мишљење ревизора* у вези са подацима *текућег извештајног периода*, *извештај независног ревизора* треба да буде модификован и у вези са подацима *претходног извештајног периода*, или
2. нису отклоњени, али не проузрокују и *модификовано мишљење ревизора* у вези са подацима *текућег извештајног периода*, *извештај независног ревизора* треба да буде модификован у вези са подацима *претходног извештајног периода*.

Када раније издати *извештај независног ревизора* за *претходни извештајни период* садржи *мишљење с резервом*, *уздржавајуће мишљење* или *негативно мишљење*, а разлози који су ревизора навели да изрази такво мишљење су отклоњени и на одговарајући начин разрешени у финансијским извештајима, у текућем извештају се обично не позива на раније модификације. Међутим, ако су разлози за раније модификације материјално значајни за *текући извештајни период*, ревизор може да укључи посебан пасус у коме се наглашава и образлаже дата ситуација.

У току вршења ревизије финансијских извештаја за текући период, под одређеним неуобичајеним околностима, ревизор може доћи до сазнања о материјално значајним грешкама које утичу на финансијске извештаје за *претходни извештајни период*, о којима је издато *мишљење ревизора без модификација*.

У таквим околностима ревизор треба да размотри смернице из *МСР 560 Накнадни догађаји* и:

1. ако финансијски извештаји за *претходни извештајни период* нису измењени и
2. поново издати са новим *извештајем независног ревизора*, ревизор треба да прибави довољно прикладан ревизијски доказ да се упоредни подаци слажу са подацима из измењених финансијских извештаја, или

3. ако финансијски извештаји за *претходни извештајни период* нису измењени и поново издати, а упоредни подаци нису на одговарајући начин кориговани и/или ако одговарајућа обелодањивања нису укључена, ревизор треба да изда *модификовани извештај* о финансијским извештајима за *текући извештајни период* и то модификован у вези са укљученим упоредним подацима.

Када није вршена ревизија финансијских извештаја за *претходни извештајни период*, нови ревизор треба да наведе у свом извештају да није вршена ревизија упоредних података. Такав навод, међутим, не ослобађа ревизора обавезе да изврши одговарајуће ревизијске поступке у вези са почетним стањима *текућег извештајног периода*. Подстиче се јасно обелодањивање чињенице да упоредни подаци нису били предмет ревизије.

У ситуацијама када нови ревизор утврди да су упоредни подаци значајно погрешни, он треба да захтева од руководства клијента ревизије да измени упоредне податке или, ако руководство одбије да то учини, да на одговарајући начин модификује свој извештај.

Ревизор треба да прибави задовољавајући ревизијски доказ да упоредни финансијски извештаји испуњавају захтеве примењивог оквира за финансијско извештавање. То подразумева ревизорову оцену да ли су:

1. рачуноводствене политике *претходног извештајног периода* доследне рачуноводственим политикама *текућег извештајног периода*, односно да ли су извршене одговарајуће корекције и/или обелодањивања и
2. презентовани подаци за *претходни извештајни период* у сагласности са износима и другим обелодањивањима из *претходног извештајног периода*, односно да ли су извршене одговарајуће корекције и обелодањивања.

Када је ревизију финансијских извештаја за *претходни извештајни период* вршио други ревизор, нови ревизор оцењује да ли упоредни финансијски извештаји испуњавају потребне услове, а такође примењује и смернице из *МСР 510 Прва ангажовања - почетна стања*.

Када није вршена ревизија финансијских извештаја за *претходни извештајни период*, нови ревизор такође оцењује да ли упоредни финансијски извештаји испуњавају потребне услове, а исто тако примењује и смернице из *МСР 510 Прва ангажовања - почетна стања*.

Ако ревизор у току вршења ревизије за текући период дође до уверења да могу постојати материјално значајне грешке у подацима за претходну годину, он ће обавити такве додатне ревизијске поступке какве у датим околностима сматра одговарајућим.

Када је ревизију финансијских извештаја за *претходни извештајни период* вршио други ревизор;

1. претходни ревизор може да изда нови извештај ревизије о претходном периоду, а да нови ревизор поднесе извештај само о текућем периоду, или
2. у извештају новог ревизора треба да се наведе да је ревизију *претходног извештајног периода* вршио други ревизор, односно извештај новог ревизора треба да укаже:
   - да је ревизију финансијских извештаја за *претходни извештајни период* вршио други ревизор;
   - на врсту извештаја који је издао претходни ревизор и, ако је извештај био модификован, на разлоге због којих је то учињено и на датум тог извештаја.

Приликом ревизије финансијских извештаја за *текући извештајни период*, нови ревизор, у извесним неуобичајеним околностима, може да установи материјално значајне грешке које утичу на финансијске извештаје*претходног извештајног периода*, о којима је претходни ревизор изразио мишљење без одговарајуће модификације. У том случају, нови ревизор треба да расправи то питање с руководством и, пошто добије одобрење руководства, да ступи у везу с претходним ревизором и предложи измену финансијских извештаја за *претходни извештајни период*. Ако се претходни ревизор не слаже са предложеним изменама или одбије да поново изда вештај ревизије о финансијским извештајима за *претходни извештајни период*, нови ревизор у уводном пасусу свог извештаја ревизије може да наведе да је претходни ревизор поднео извештај о финансијским извештајима за *претходни извештајни период* пре њихове измене. Поред тога, ако је за ревизију ангажован нови ревизор и ако он примени довољне ревизијске поступке ради уверавања у исправност корекција којима се мењају финансијски извештаји, тај нови ревизор може у свој извештај да укључи следећи пасус:

> *«Такође смо извршили ревизију корекција описаних у напоменама, а које су извршене ради измене финансијских извештаја за 20x1. годину. По нашем мишљењу, те корекције су одговарајуће и исправно су извршене,»*

Уколико није вршена ревизија финансијских извештаја за *претходни извештајни период*, нови ревизор треба у свом извештају ревизије да наведе да упоредни финансијски извештаји нису били предмет ревизије. Овај навод, међутим, не ослобађа ревизора од захтева да спроведе одговарајуће ревизијске поступке у вези са почетним стањима за текући период.

Када нови ревизор утврди да су подаци за претходну годину, који нису били предмет ревизије, материјално погрешни, он треба да захтева од руководства

клијента ревизије да изврши измену података за претходну годину или, ако руководство одбије да то учини, да на одговарајући начин модификује свој извештај.

У наредној табели резимирамо утицај околности на врсту мишљења у *извештају независног ревизора*:

р. б.	Околности	Врста мишљења
1.	Финансијски извештаји значајно одступају од општеприхваћених рачуноводствених начела	Ревизор треба да изрази мишљење с резервом или *негативно мишљење*
2.	Ревизор има смањен обим ревизије због недостатка доказа	Ревизор треба да изрази мишљење с резервом или се суздржава од изражавања мишљења
3	Ревизор није независтан од комитента	Ревизор треба да се суздржи од изражавања мишљења
4.	Ревизорово мишљење се делом темељи на мишљењу другог ревизора	Ревизор треба да преобликује три дела стандардног ревизијског извештаја
5.	Постоји основана сумња да предузеће неће моћи да настави с трајним пословањем	Ревизор треба да дода у стандардни позитиван ревизијски извештај објашњење
6.	Финансијски извештаји садрже одступање од општеприхваћених рачуноводствених начела, а ревизор се слаже с одступањем	Ревизор треба да дода у стандардном позитивном ревизијском извештају објашњење
7.	Рачуноводствена начела нису доследно примењивана	Ревизор треба да дода у стандардном позитивном ревизијском извештају објашњење
8.	Ревизор одлучује да стави нагласак нпр. информацију о пословном односу повезаних предузећа	Ревизор треба да дода у стандардном позитивном ревизијском извештају објашњење
9.	Постојање ограничења обима ревизоровог рада	*Мишљење са резервом* или *Уздржавајуће мишљење*
10.	Постојање неслагања с руководством у погледу прихватљивости изабраних рачуноводствених политика, метода њихове примене или адекватности обелодањивања у рачуноводственим извештајима	*Мишљење са резервом* или *Негативно мишљење*

ПИТАЊА

1. Шта је тачно?
   а) МСР 700 се примењује на околности у којим је ревизор у могућности да изрази мишљење без резерви и не постоји потреба за модификацијом ревизорског извештаја.
   б) МСР 700 се не примењује на околности у којим је ревизор у могућности да изрази мишљење без резерви.
   в) МСР 700 се примењује на околности у којим је ревизор у могућности да изрази мишљење без резерви и постоји потреба за модификацијом ревизорског извештаја.

2 Извештај ревизора треба да садржи јасно изражено _____ ревизора о _____ правног лица.

3. Шта НИЈЕ тачно?
   а) фразе „дају истинит и објективан приказ“ и „истинито и објективно, по свим материјално значајним аспектима приказани“ су синоними.
   б) фразе „дају истинит и објективан приказ“ и „истинито и објективно, по свим материјално значајним аспектима приказани“ нису синоними.
   в) уколико не постоји утврђени оквир финансијског извештавања, ревизор нема одговарајуће критеријуме за оцену финансијских извештаја.
   г) у ретким околностима, примена одређених захтева оквира који је прихваћен за финансијске извештаје опште намене може резултирати финансијским извештајима који су у датим околностима нетачни.

4. Елементи ревизорског извештаја су:
   а) назив извештаја,
   б) почетни или уводни пасус,
   в) писмо о ангажовању,
   г) мишљење ревизора,
   д) примењени контни оквир.

5. Шта је тачно?
   а) ревизорски извештај не мора да има назив којим се упућује да је у питању извештај независног ревизора, јер се то подразумева.
   б) извештај ревизора не мора да буде потписан.
   в) у извештају ревизора не мора да се наведе локација земље или правног система у којој ревизор врши праксу.
   г) финансијски извештаји представљају изјаву дату од стране руководства.

6. Извештај ревизора треба да буде насловљен на _____ _____ у складу са околностима ангажовања.

7. Извештај ревизора треба да буде у _____ форми.

8. Које мишљење се изражава фразом „осим за“:
   а) позитивно мишљење,
   б) мишљење са резервом,
   в) уздржавајуће мишљење,
   г) негативно мишљење.

9. Ревизор неће бити у могућности да изрази мишљење без резерви када постоји било која од следећих околности:
   а) постојање ограничења обима ревизоровог рада,
   б) када ревизор не прими накнаду за извршени рад,
   в) неслагање с руководством у погледу прихватљивости изабраних рачуноводствених политика, метода њигове примене или адекватности обелодањивања у финансијским извештајима.
   г) неслагање с руководством у погледу извршених суштинских аналитичких поступака.

10. Ако су неслагања са руководство по одређеним питањима материјално значајна, ревизор треба да изрази:
    а) мишљење са резервом.
    б) мишљење са резервом или негативно мишљење.
    в) мишљење са резервом или уздржавајуће мишљење.
    г) уздржавајуће мишљење.

11. Шта НИЈЕ тачно?
    а) ограничење обима може бити наметнуто од стране правног лица.
    б) ограничавање обима може бити наметнуто околностима.
    в) постојање ограничења обима може довести до изражавања мишљења са резервом или уздржавајућег мишљења.
    г) постојање ограничења обима може довести до изражавања мишљења са резервом или позитивног мишљења.

12. МСР 701 има за циљ да упостави стандарде и пружи смернице у вези околности у којима извештај независног ревизора треба _____ _____ као и о _____ и _____модификација извештаја независног ревизора у датим околностима.

13. Т/Н : Ревизор треба да модификује извештај додавањем пасуса ради истицања материјално значајног питања које се односе сталност пословања.

14. _____ се изражава у случајевима када је ефекат неслагања од таквог материјалног и прожимајућег значаја за финансијске извештаје, да ревизор закључује да изражавање резерве у извештају не представља одговарајући начин за обелодањивање чињенице да финансијски извештаји наводе на криве закључке или да су непотупуни.

15. МСР 710:
    а) има за циљ да упостави стандарде и пружи смернице о одговорности ревизора у погледу накнадних догађаја.
    б) има за циљ да успостави стандарде и пружи смернице у погледу упоредних података.
    в) не обрађује ситуације када се презентују збирни финансијски извештаји засновани на финансијским извештајима који су били предмет ревизије.
    г) обрађује ситуације када се презентују збирни финансијски извештаји засновани на финансијским извештајима који су били предмет ревизије.

16. Шта је тачно?
    а) упоредни подаци су износи и друга обелодањивања за претходни период укључени као део финансијских извештаја за текући период.
    б) упоредни подаци су износи и друга обелодањивања за претходни период који нису укључени као део финансијских извештаја за текући период.
    в) упоредни финансијски извештаји су износи и друга обелодањивања у вези са претходним периодом, али нису саставни део финансијских извештаја текућег периода.
    г) упоредни финансијски извештаји су износи и друга обелодањивања у вези са претходним периодом, и чине саставни део финансијских извештаја текућег периода.

17. Упоредни финансијски извештаји могу, на пример, да садрже износе о:
    а) финансијском положају,
    б) пословном резултату,
    в) новчаним токовима.

18. Шта НИЈЕ тачно?
    а) за упоредне податке извештај ревизора се позива само на финансијске извештаје текућег периода.
    б) за упоредне финансијске извештаје извештај ревизора позива на сваки период за који су финанијски извештаји презентирани.
    в) када није вршена ревизија финансијских извештаја за претходни период, нови ревизор треба да наведе у свом извештају да није вршена ревизија упоредних података.
    г) када није вршена ревизија финансијских извештаја за претходни период, нови ревизор не мора да наведе у свом извештају да није вршена ревизија упоредних података.

19. Када нови ревизор одлучи да се позове на другог ревизора, у свом извештају треба да наведе:
    а) да је ревизију финансијских извештаја за претходни период вршио други ревизор,
    б) да је други ревизор добио накнаду за коришћење података за које он сноси одговорност,
    в) врсту извештаја који је издао претходни ревизор и, ако је извештај био модификован, разлоге због којих је то учињено,
    г) датум тог извештаја.

20. Т/Н : У ситуацијама када нови ревизор утврди да су упоредни подаци значајно погрешни, он треба да захтева од руководства да измени упоредне податке или, ако руководство одбије да то учини, да на одговорајући начин модификује свој извештај.

21. Уколико, након спровођења поступака, ревизор није у могућности да прибави задовољавајући ревизијски доказ о почетним стањима, извештај ревизора може да садржи:
    а) мишљење са резервом,
    б) уздржавајуће мишљење,
    в) ако је то дозвољено: мишљење са резервом или уздржавајуће мишљење и позитивно мишљење.

22. Код првог ревизијског ангажовања, ревизор треба да прибави задовољавајуће доказе:
    а) да почетна стања не садрже погрешне исказе који материјално утичу на финансијске извештаје текућег периода.
    б) да су закључна стања претходног периода тачно пренета у текући период.
    в) да су закључна стања текућег периода тачно пренета у претходни период.
    г) да су одговарајуће рачуноводствене политике конзистентно примењене или да су промене рачуноводствених политика правилно рачуноводствено обухваћене и обелодањене.

23. Уколико почетна стања садрже погрешна приказивања која би могла да имају материјално значајан утицај на финансијске извештаје текућег периода ревизор треба да:
    а) упозна руководство о томе.
    б) одмах пријави надлежном органу,
    в) упозна претходног ревизора о томе, уколико постоји, са или без одобрења руководства правног лица.
    г) упозна претходног ревизора о томе, уколико постоји, након прибављања одобрења од стране руководства правног лица.

24. Уколико рачуноводствене политике у текућем периоду нису конзистентно примењене у односу на почетна стања и ако нису правилно рачуноводствено обухваћене и адекватно обелодањене, ревизор треба да:
    а) изрази мишљење са резервом,
    б) изрази негативно мишљење,
    в) пронађе другог ревизора да изда мишљење,
    г) изрази позитивно мишљење уколико је већ вршио ревизију за то правно лице у претходном периоду, и има поверење у руководство правног лица.

25. Ако одговарајуће обелодањивање у финансијским извештајима у вези са начелом сталности правног лица није извршено ревизор треба да изрази:
    а) мишљење са резервом.
    б) мишљење са резервом или негативно мишљење у зависности од тога шта је одговарајуће.
    в) негативно мишљење.
    г) позитивно, мишљење са резервом или негативно мишљење у зависности од тога шта је одговарајуће.

26. Када ревизор идентификује догађаје или услове који могу да изазову значајну сумњу у погледу способности правног лица да настави пословање по начелу сталности он треба да:
    а) тражи писмене изјаве руководства у погледу његових планова будућих акција.
    б) одустане од ревизије.
    в) размотри планове руководства у будућим мерама везаним за процену начела сталности правног лица.

27. Ревизор:
    а) не може да предвиђа исход будућих догађаја или услова који могу да проузрокују немогућност правног лица да настави пословање по начелу сталности правног лица.
    б) може да предвиђа исход будућих догађаја или услова који могу да проузрокују немогућност правног лица да настави пословање по начелу сталности правног лица.
    а) не треба да предвиђа исход будућих догађаја или услова који могу да проузрокују немогућност правног лица да настави пословање по начелу сталности правног лица.

28. Када у складу са својим просуђивањима ревизор сматра да правно лице неће бити у стању да настави пословање по начелу сталности, уколико су његови финансијски извештаји састављени по начелу сталности правног лица, он треба да изрази:
    а) негативно мишљење.
    б) уздржавајуће мишљење.
    в) мишљење које је примерено исказаним ставкама у финансијским извештајима привредног субјекта.
    г) позитивно мишљење.

29. Т/Н : Руководство правног лица нема одговорност да процени способност правног лица да настави пословање по начелу сталности, у случају када оквир за финансијско извештавање не садржи изричиту одговорност руководства у том погледу.

30. Ревизор треба да вреднује процену руководства о способности правног лица да настави пословање по _____.

31. Ако одговарајуће обелодањивање у финансијским извештајима у вези са начелом сталности правног лица није извршено ревизор треба да изрази:
    а) мишљење са резервом.
    б) мишљење са резервом или негативно мишљење у зависности од тога шта је одговарајуће.
    в) негативно мишљење.
    г) позитивно, мишљење са резервом или негативно мишљење у зависности од тога шта је одговарајуће.

32. Када ревизор идентификује догађаје или услове који могу да изазову значајну сумњу у погледу способности правног лица да настави пословање по начелу сталности он треба да:
    а) тражи писмене изјаве руководства у погледу његових планова будућих акција.
    б) одустане од ревизије.
    в) размотри планове руководства у будућим мерама везаним за процену начела сталности правног лица.

33. Ревизор:
    а) не може да предвиђа исход будућих догађаја или услова који могу да проузрокују немогућност правног лица да настави пословање по начелу сталности правног лица.
    б) може да предвиђа исход будућих догађаја или услова који могу да проузрокују немогућност правног лица да настави пословање по начелу сталности правног лица.
    а) не треба да предвиђа исход будућих догађаја или услова који могу да проузрокују немогућност правног лица да настави пословање по начелу сталности правног лица.

34. Када у складу са својим просуђивањима ревизор сматра да правно лице неће бити у стању да настави пословање по начелу сталности, уколико су његови финансијски извештаји састављени по начелу сталности правног лица, он треба да изрази:
    а) негативно мишљење.
    б) уздржавајуће мишљење.
    в) мишљење које је примерено исказаним ставкама у финансијским извештајима привредног субјекта.
    г) позитивно мишљење.

35. Т/Н : Руководство правног лица нема одговорност да процени способност правног лица да настави пословање по начелу сталности, у случају када оквир за финансијско извештавање не садржи изричиту одговорност руководства у том погледу.

36. Ревизор треба да вреднује процену руководства о способности правног лица да настави пословање по _____ _____.

37. Ако руководство одбије да потпише изјаву коју ревизор сматра неопходном он треба да:
    а) изрази негативно мишљење.
    б) се уздржи од давања мишљења.
    в) изрази негативно мишљење или се уздржи од давања мишљења.
    г) изрази мишљење које је примерено ставкама исказаним у финансијским извештајима.

38. Када главни ревизор закључи да рад другог ревизора не може бити коришћен, а сам није био у могућности да изврши довољно додатних поступака у односу на финансијске информације састављог дела, који је предмет ревизије од стране другог ревизора, главни ревизор:
    а) треба да изрази мишљење са резервом,
    б) треба да изрази негативно мишљење,
    в) треба да изрази позитивно мишљење,
    г) треба да се уздржи од давања мишљења или да изрази мишљење са резервом.

39. Када главни ревизор закључи да рад другог ревизора не може бити коришћен, а сам није био у могућности да изврши довољно додатних поступака у односу на финансијске информације састављог дела, који је предмет ревизије од стране другог ревизора, тада:
    а) не постоји ограничење обима ревизије,
    б) постоји ограничење обима ревизије,
    в) представља ограничење обима ревизије које ревизор надокнађује алтернативним рачуноводственим методама.

40. Ако резултати стручњака не обезбеђују задовољавајући ревизијски доказ или ако резултати нису конзистентни са осталим ревизијским доказима, ревизор треба:
    а) да изрази негативно мишљење,
    б) да изрази мишљење са резервом,
    в) да се уздржи од давања мишљења,
    г) да разреши таква питања.

41. Шта је тачно?
    а) када се издаје немодификовани извештај ревизора, не врши се позив на резултате рада стручњака,
    б) када се издаје немодификовани извештај ревизора, врши се позив на резултате рада стручњака,
    в) у случају када се ревизор позива на рад стручњака, он мора прибавити дозволу стручњака,
    г)) у случају када се ревизор позива на рад стручњака, он не мора прибавити дозволу стручњака.

42. У називу мишљења ревизора о финансијским извештајима би требало да стоји:
    а) Мишљење ревизора о финансијским извештајима
    б) *Извештај независног ревизора*
    в) *Извештај ревизора*

43. У уводном пасусу *извештаја независног ревизора*:
    а) Наводи се назив финансијских извештаја које чине комплетан сет финансијских извештаја
    б) Наводи позивање на значајне рачуноводствене политике и друге обелодањене напомене
    в) Наводи датум почетка ревизије
    г) Наводи се правно лице које обавља ревизију

44. Пасус у којем се наводи одговорност ревизора:
    а) Наводи се да је ревизија обављена у складу са Међународним стандардима ревизије
    б) Начин и поступке који се користе у ревизији
    в) Износи степен одговорности у зависности од врсте мишљења
    г) разграничава се одговорност између ревизора и руководства

45. Датум састављања ревизорског извештаја не може бити после :
    а) 31. октобра
    б) 30. септембра
    в) 31. марта
    г) 31. маја

46. Услед ограничења обима рада ревизора, ревизор не прихвата ангажовање:
    а) Када је ограничење наведено условима ангажовања
    б) Када ограничење наводи ревизора у другом смеру
    в) Када ограничење онемогућење испуњење његових законских обавеза
    г) Када му ограничење онемогућава да испуни алтернативне процедуре

5.

ПОСТУПАЊЕ РЕВИЗОРА НАКОН *ДАТУМА ИЗВЕШТАЈА РЕВИЗИЈЕ*

UNIVERZITET AKREDITOVANI PRIVATNI UNIVERZITET SINGIDUNUM

Циљ учења:

1. *да знате које су обавезе ревизора након датума извештаја ревизора,*
2. *да знате која је обавеза руководства клијента ревизије након датума извештаја ревизора,*
3. *да знате које активности предузима ревизор ако након датума извештаја ревизора стекне нове чињенице које су материјално значајне за финансијске извештаје.*

UNIVERZITET
PRIVATNI
AKREDITOVANI
UNIVERZITET
SINGIDUNUM

Руководство клијента ревизије је обавезно да током периода од *датума извештаја ревизора* до *датума издавања финансијских извештаја* информише ревизора о чињеницама које могу утицати на финансијске извештаје који су били предмет ревизије. У *МСР 560 Накнадни догађаји* под *накнадним догађајем* подразумева и накнадно стечена чињеница која може утицати на финансијске извештаје. *МСР 560 Накнадни догађаји* није успостављена обавеза ревизора да након *датума извештаја ревизора* спроведе ревизијске поступке или ма која испитивања која се односе на финансијске извештаје који су били предмет ревизије.

Међутим, када након *датума извештаја ревизора* али пре *датума издавања финансијских извештаја* ревизор буде упознат са чињеницама које могу материјално значајно да утичу на финансијске извештаје, он треба да:

1- размотри да ли је потребно изменити финансијске извештаје – *њиховом изменом се могу исправити материјално значајне грешке које садрже и самим тим могу постати употребљивији за њихове кориснике*;

2. та питања продискутује са руководством клијента ревизије – *ревизор треба руководству клијента ревизије да објасни природу и величину грешке и потребу за изменом финансијских извештаја; сем тога ревизор треба руководству клијента ревизије да укаже и на последице мишљење ревизора одбијања измене финансијских извештаја*; и

3. предузме мере примерене околностима – *ове мере зависе од тога да ли руководство клијента ревизије хоће или неће да измени финансијске извештаје (исправком утврђених грешака у њима).*

МСР 560 Накнадни догађаји су обрађене ситуације у којима руководство клијента:

1. **исправља финансијске извештаје** – ако руководство клијента ревизије измени финансијске извештаје, ревизор треба да спроведе поступке који су неопходни у датим околностима (треба да спроведе поступке којима ће проверити да су финансијски извештаји на прави начин измењени) и да руководству изда нови *извештај независног ревизора* о измењеним финансијским извештајима. Нови *извештај независног ревизора* не сме да носи датум који је ранији од датума под којим су измењени финансијски извештаји одобрени за обелодањивање. Сходно томе, ревизорови поступци треба да буду проширени на период до *новог датума извештаја ревизора*; и

2. **не жели да исправи финансијске извештаје** - ако руководство клијента ревизије не измени финансијске извештаје у околностима када ревизор сматра да они треба да буду измењени, а *извештај независног ревизора* није предат клијенту ревизије, ревизор треба да изрази *мишљење са резервом* или *негативно мишљење*. У *МСР 701 Модификације извештаја независног*

ревизора постављени су критеријуми којих се ревизор придржава при избору мишљења које ће дати – објашњени су критеријуми и дати примери за давање *мишљења са резервом*, *негативног мишљења* и *уздржавања од давања мишљења*.

Ако ревизор у периоду од предавања *извештаја независног ревизора* клијенту ревизије па до дана њиховог издавања буде упознат са чињеницама које могу материјално значајно да утичу на финансијске извештаје он треба особе које имају крајњу одговорност за целокупно управљање клијентом ревизије да обавести да трећим лицима не издају финансијске извештаје и *извештај независног ревизора*. Међутим, ако се финансијски извештаји накнадно пусте у јавност, ревизор треба да предузме мере да спречи ослањање на *извештај независног ревизора*. Мере које ће ревизор предузети зависе од његових законских права и обавеза и препорука његовог адвоката. У Републици Србији *Законом о рачуноводству и ревизији* није прописано поступање ревизора у наведеним околностима. Међутим, можемо констатовати да овим законом ревизор није ограничен да предузме оне мере које он и његови правни заступници сматрају као примерене.

МСР 560 Накнадни догађаји није успостављена обавеза ревизора да након *издавања финансијских извештаја* врши ма каква испитивања у вези са њима. Међутим, ревизор након *датума издавања финансијских извештаја* може стећи чињенице које су постојале на датум његовог извештаја и које би, да су му тада биле познате, могле да проузрокују модификовање (или додатно модификовање) извештаја. Примери таквих чињеница могу бити:

1. информација да је руководство клијента ревизије планирало да га ликвидира у периоду до 12 месеци од *датума биланса* и да је такву одлуку донело пре датума одобрења за обелодањивање финансијских извештаја;
2. информација да је до *датума извештаја ревизора* био разрешен значајан судски спор који рачуноводствено није обухваћен на начин који произлази из правоснажне судске одлуке.

Уколико ревизор након датума издавања финансијских извештаја стекне чињенице које су постојале на датум његовог извештаја и које би, да су му тада биле познате, могле да проузрокују модификовање (или додатно модификовање) извештаја он треба да:

1. размотри да ли финансијске извештаје треба кориговати и да то питање продискутује са руководством клијента ревизије и
2. предузме мере које одговарају околностима (околности су на пример ситуације да руководство прихвата или не прихвата да измени финансијске извештаје).

МСР 560 Накнадни догађаји су обрађене ситуације у којима руководство клијента ревизије:

1. **исправља финансијске извештаје** - када руководство клијента ревизије коригује финансијске извештаје, ревизор треба да изврши поступке ревизије неопходне у датим околностима, да изврши преглед мера које је предузело руководство да би обезбедило да су сви примаоци претходно издатих финансијских извештаја, заједно са претходним извештајем независног ревизора о њима, били обавештени о ситуацији и треба да изда нови извештај о коригованим финансијским извештајима.

   Нови извештај независног ревизора треба да укључи пасус којим се скреће пажња на то питање са позивом на напомену уз финансијске извештаје, у којој се шире разматрају разлози за кориговање претходно издатих финансијских извештаја и извештаја независног ревизора. Нови извештај независног ревизора треба да носи датум након датума одобрења измена финансијских извештаја и, сходно томе, поступци предвиђени Стандардом у вези са накнадним догађајима треба да буду проширени до датума новог извештаја ревизора;
2. ако руководство клијента ревизији не предузме неопходне мере да обезбеди да сви који су у поседу претходно издатих финансијских извештаја, заједно са о истима, буду информисани о таквој ситуацији и када не коригује финансијске извештаје у околностима када ревизор сматра да они треба да буду кориговани, он треба да обавести оне особе које имају крајњу одговорност за целокупно управљање клијентом ревизије, да ће предузети мере да спречи будуће ослањање на извештај независног ревизора. Мере које ће ревизор предузети зависе од права и обавеза које он по закону има и од препорука његовог адвоката. У Републици Србији Законом о рачуноводству и ревизији није прописано поступање ревизора у наведеним околностима. Међутим, можемо констатовати да овим законом ревизор није ограничен да предузме оне мере које он и његови правни заступници сматрају као примерене.

У случајевима када је неминовно издавање финансијских извештаја за следећи период (што је ситуација са свим привредним субјектима у Републици Србији), кориговање финансијских извештаја и издавање новог *извештаја независног ревизора* можда неће бити неопходно, под условом да се изврши одговарајуће обелодањивање у финансијским извештајима тог *наредног извештајног периода* (наредног у односу на извештајни период чији су финансијски извештаји били предмет ревизије). Сматрамо да се овако може поступити ако је откривање накнадних чињеница о финансијским извештајима временски посматрано блиско новом *датуму биланса*, тј. ако су те накнаде чињенице о финансијским извештајима *претходног извештајног периода* откривене при крају *текућег извештајног периода*.

ПИТАЊА:

1. Т/Н : Ревизор не мора да размотри ефекте накнадних догађаја на финансијске извештаје и извештај ревизора, јер он не сноси одговорност за састављање и обелодањивање финансијских извештаја.

2. „Накнадни догађаји“ су догађаји који настану између датума _____ _____ и датума _____, као и чињенице откривене након датума извештаја ревизора.

3. Шта НИЈЕ тачно?
   а) датум финансијских извештаја је датум завршетка најкаснијег периода покривеног финансијским извештајима.
   б) датум финансијског извештаја је обично датум најскоријег биланса стања код финансијских извештаја који су предмет ревизије
   в) датум извештаја ревизора је датум који ревизор назначава у финансијским извштајима.
   г) датум извештаја ревизора је датум на који су ревизоров извештај и финансијски извештаји који су били предмет ревизије доступни трећим лицима.

4. Ако руководство не измени финансијске извештаје у околностима када ревизор сматра да они треба да буду измењени, а извештај ревизора није предат правном лицу ревизор треба да:
   а) изрази позитивно мишљење,
   б) изрази мишљење са резервом,
   в) изрази негативно мишљење,
   г) консултује правног саветника.

5. Шта је тачно?
   а) ревизор нема обавезу да након издавања финансијских извештаја врши ма каква испитивања у погледу таквих финансијских извештаја.
   б) ревизор је одговоран да након издавања финансијских извештаја изврши суштинска испитивања у погледу таквих финансијских извештаја.
   в) ревизор нема обавезу да изврши поступке или ма која испитивања која се односе на финансијске извештаје након датума извештаја ревизора.

6. Циљ МСР 560 је да успостави стандарде и пружи смернице о одговорности ревизора у погледу _____.

7. Т/Н : „Датум издавања финансијских извештаја“ је датум на који су ревизоров извештај и извештаји који су били предмет ревизије доступни трећим странама.

8. Ревизора треба да размотри ефекте накнадних догађаја на:
   а) извештај ревизора.
   б) финансијске извештаје.
   в) финансијске извештаје или извештај ревизора.
   г) финансијске извештаје и извештај ревизора.

UNIVERZITET
PRIVATNI
AKREDITOVANI
UNIVERZITET
SINGIDUNUM

6.

ЗАДАЦИ

UNIVERZITET AKREDITOVANI PRIVATNI UNIVERZITET SINGIDUNUM

UNIVERZITET
PRIVATNI
AKREDITOVANI
UNIVERZITET
SINGIDUNUM

ЗАДАТАК бр. 1.

Ваше ревизорско предузеће је склопило уговор о обављању ревизије финансијских извештаја за 20X4. годину са клијентом „А“, Д.О.О. из области машинске индустрије. Уговор је склопљен 15. марта 20X5. године, након што је клијент раскинуо уговор о ревизији са претходним ревизором.

Предузеће „А“ је саставило финансијске извештаје на дан 31.12. односно у периоду од 01.01. до 31.12.20X4. године, уз тврдњу да је примењивало Међународне стандарде финансијског извештавања.

Финансијски извештаји за 20X4. годину, биланс стања и биланс успеха, који су предмет ревизије, приказани су у даљем тексту.

ПРЕДУЗЕЋЕ «А»

БИЛАНС СТАЊА
На дан 31. децембра 20X4. године

(У 000 дин)

	20X4.	20X3.
АКТИВА		
Стална средства		
Некретнине, постројења и опрема	15.081.960	15.003.122
Нематеријална улагања	1.213.512	1.213.512
Дугорочни финансијски пласмани	0	0
Свега стална средства	16.295472	12.216.635
Обртна (текућа) средства		
Залихе	4.685.529	5.005.970
Потраживања од купаца	1.043.423	1.190.398
Друга потраживања	140.692	246.794
Готовина и еквиваленти готовине	12.234	30.375
Свега обртна (текућа) средства	5.881.877	6.473.536
Укупна актива	22.177.349	22.690.171

	20X4.	20X3.
ПАСИВА		
Капитал и резерве		
Удели	11.837.761	11.837.761
Ревалоризационе резерве	1.285.292	10.673.319
Резерве из добитка	5.358.315	4.007
Нераспоређени добитак	16.589	16.589
Губитак до висине капитала	881.361	4.033.719
- Губици ранијих година	0	3.393.387
- Губици текуће године	881.361	640.332
Свега капитал и резерве	17.616.596	18.497.957
Дугорочне обавезе	1.594.539	1.633.924
Текуће (краткорочне) обавезе		
Примљени аванси, депозити и кауције	6.750	26.236
Обавезе из пословних односа	2.120.245	1.749.384
Остале обавезе	746.685	782.671
Краткорочне финансијске обавезе	92.534	0
Свега текуће (краткорочне) обавезе	2.966.215	2.558.291
Укупна пословна пасива	22.177.349	22.690.171

UNIVERZITET PRIVATNI AKREDITOVANI UNIVERZITET SINGIDUNUM

ПРЕДУЗЕЋЕ "А "

БИЛАНС УСПЕХА

У периоду од 01. до 31. 12. 20X4. године

(У 000 дин)

	20x4.	20x3.
Пословни приходи		
Приходи од продаје	4.593.939	4.596.097
Други пословни приходи	528.233	101.482
Промена вредности залиха учинака	(283.489)	475.894
Свега пословни приходи	4.838.684	5.173.473
Пословни расходи		
Набавна вредност продате робе	275.535	590.683
Трошкови сировина и материјала	2.072.137	2.240.152
Трошкови бруто зарада и остали лични расходи	1.821.825	1.898.203
Трошкови амортизације	620.268	556.403
Други пословни расходи	830.890	643.928
Свега пословни расходи	5.620.655	5.929.548
Пословни добитак/(губитак)	**(781.971)**	**(756.076)**
Финансијски приходи	69.741	224.929
Финансијски расходи	(167.222)	(100.397)
Добитак/(губитак) финансирања	(97.481)	124.532
РЕЗУЛТАТ РЕДОВНЕ АКТИВНОСТИ	(879.452)	(631.544)
РЕЗУЛТАТ ВАНРЕДНИХ ДОГАЂАЈА	(1.909)	(8.789)
БРУТО ДОБИТАК/ГУБИТАК	(881.361)	(640.332)
Порези из добитка	0	0
НЕТО ДОБИТАК/ГУБИТАК ЗА ГОДИНУ	(881.361)	(640.332)

UNIVERZITET PRIVATNI AKREDITOVANI UNIVERZITET SINGIDUNUM

У току ревизије сте дошли до следећих закључака те сачинили радне папире-напомене:

Напомена бр. 1

С обзиром на датум закључења Уговора о ревизији, нисмо могли присуствовати попису залиха чији су резултати укључени у финансијске извештаје који су предмет ревизије. Међутим, попису залиха на дан 31.12.20X4. године је присуствовао претходни ревизор. С обзиром да су и претходни ревизор и клијент, све до краја јануара 20X5. године сматрали да ће ревизију за 20X4. годину завршити претходни ревизор, он је присуствовао попису залиха 31.12.20X4. године и о томе саставио одговарајућу радну документацију. Приликом прихватања ове ревизије рачунали смо да ће нам клијент у складу са Етичким кодексом и одговарајућим стандардима ревизије омогућити контакт са претходним ревизором.

Међутим, због неразјашњених околности раскида уговора, те покренуте парнице и потпуног прекида било каквих односа између клијента ревизије и претходног ревизора, до којих је дошло у првој половини 20X5. године, нисмо могли ступити у контакт са претходним ревизором нити направити увид у његову радну документацију. Поред тога, ни на основу одговарајућих алтернативних поступака ревизије нисмо успели прибавити задовољавајуће доказе и уверити се у стварно стање залиха исказаних у билансу стања на дан 31.12.20X4. године.

Напомена бр. 2

Ревизорско испитивање нематеријалних средстава је обезбедило доказ да је клијент ревизије капитализовао трошкове истраживања и развоја који, према одредбама МРС 38 - Нематеријална средства, не испуњавају услове за капитализацију јер се нови производни процес још увек налази у истраживачкој фази. Вредност капитализованих издатака у истраживање и развој по овом основу износи 158.220.000 динара. Управа предузећа наводи да су слични издаци у складу са њиховом ранијом рачуноводственом праксом увек били капитализовани и да не треба да их третира као расходе периода.

Напомена бр. 3

Због технолошког застаревања дела једне производне линије она је ван функције више од пола године. Производи које је производила ова производна линија се више дефинитивно неће користити код досадашњих купаца клијента ревизије. Поред тога, ради се о специјализованој опреми која нема могућност алтернативне употребе. На дан билансирања је, дакле, очигледно да наведену опрему треба расходовати.

Нето књиговодствена (садашња) вредност ове опреме на дан 31.12.20X4. године је била 446.855.000 динара, а процењена ликвидациона вредност око 150.000.000 динара.

Напомена бр. 4

На бази анализе старосне структуре потраживања од купаца, усаглашавања путем извода отворених ставки и конфирмације установили смо да потраживања од купаца исказана на дан 31.12.20X4. године садрже потраживања старија од годину дана у вредности од 185.500.000 динара. Није вршена исправка вредности ових потраживања. Руководство Предузећа сматра да не треба вршити исправку вредности, пошто су сва та потраживања призната од стране купаца и верује да ће бити наплаћена током 20X5. године. Тим купцима Предузеће не врши нове испоруке. Поред тога, ревизорским испитивањем накнадних догађаја, утврдили смо да је током фебруара 20X5. године окончан стечајни поступак једног од купаца чији је дуг према клијенту ревизије на дан 31.12.20X4. износио 258.226.000динара. Према извештају стечајног управника коначна стечајна квота за неповлашћене повериоце овог стечајног дужника износи 46,5%.

Напомена бр. 5

Крајем 20X4. године синдикат је у име запослених радника покренуо тужбу против предузећа «А» због неисплаћених плата у 20X1. години када је предузеће током припрема за приватизацију радило са минималним капацитетом и било изразито неликвидно. Одржана је прва расправа на којој је образложена тужба у укупном износу од 825.340.000 динара, а захтевају се и затезне камате до датума исплате. Управа предузећа сматра да је тужба неоснована, али правни заступници не деле њено мишљење. Наиме, на основу актуелне судске праксе и одредби Уговора о приватизацији, којим су се нови власници обавезали на измирење свих преузетих обавеза, правни заступници сматрају да ће тужба бити решена у корист радника, али је неизвесно када и колика ће бити коначна обавеза. Управа прихвата да изврши одговарајуће објављивање о овој потенцијалној обавези.

Од Вас се захтева:

1. **За сваку од појединачних претпостављених напомена, апстрахујући све остале, саставите образложење ревизора и формулишите одговарајуће мишљење. Није потребно да пишете уводни пасус и пасус о обиму ревизије.**
2. **За све напомене као целину, третирајући их напоменама односно радном документацијом по конкретном уговору, као и на основу укупних информација које пружају финансијски извештаји који су предмет ревизије, саставите образложење ревизора и дате само једно синтетизовано закључно мишљење. Није потребно да пишете уводни пасус и пасус о обиму ревизије.**

1. ОЧЕКИВАНИ ОДГОВОРИ

1. Напомена бр. 1

С обзиром на датум закључења Уговора о ревизији, нисмо могли присуствовати попису залиха чији су резултати укључени у финансијске извештаје који су предмет ревизије. Међутим, попису залиха на дан 31.12.20X4. године је присуствовао претходни ревизор. С обзиром да су и претходни ревизор и клијент, све до краја јануара 20X5. године сматрали да ће ревизију за 20X4. годину завршити претходни ревизор, он је присуствовао попису залиха 31.12.20X4. године и о томе саставио одговарајућу радну документацију. Приликом прихватања ове ревизије рачунали смо да ће нам клијент у складу са Етичким кодексом и одговарајућим стандардима ревизије омогућити контакт са претходним ревизором.

Међутим, због неразјашњених околности раскида уговора, те покренуте парнице и потпуног прекида било каквих односа између клијента ревизије и претходног ревизора, до којих је дошло у првој половини 20X5. године, нисмо могли ступити у контакт са претходним ревизором нити направити увид у његову радну документацију. Поред тога, ни на основу одговарајућих алтернативних поступака ревизије нисмо успели прибавити задовољавајуће доказе и уверити се у стварно стање залиха исказаних у билансу стања на дан 31.12.20X4. године.

На основу чињеница наведених у претходном ставу, изражавамо следеће мишљење:

Због ограничења обима ревизије везано за ревизију залиха предузећа «А» на дан 31.12.20X4. године, наведених у претходном параграфу, уздржавамо се од давања мишљења о финансијским извештајима овог предузећа на дан 31.12.20X4. године.

2. Напомена бр. 2

Ревизорско испитивање нематеријалних средстава је обезбедило доказ да је клијент ревизије капитализовао трошкове истраживања и развоја који, према одредбама МРС 38 - Нематеријална средства, не испуњавају услове за капитализацију јер се нови производни процес још увек налази у истраживачкој фази. Вредност капитализованих издатака у истраживање и развој по овом основу износи 158.220.000 динара. Управа предузећа наводи да су слични издаци у складу са њиховом ранијом рачуноводственом праксом увек били капитализовани и да не треба да их третира као расходе периода.

На основу чињеница наведених у претходном ставу, изражавамо следеће мишљење:

По нашем мишљењу, финансијски извештаји дају истинит и објективан приказ финансијског стања предузећа»А» на дан 31.12.20X4. године. (потребна корекција је испод прага материјалности)

Не изражавајући резерву у нашем мишљењу, скрећемо пажњу на напомену бр 2. уз финансијске извештаје.

3. Напомена бр. 3

Због технолошког застаревања дела једне производне линије она је ван функције више од пола године. Производи које је производила ова производна линија се више дефинитивно неће користити код досадашњих купаца клијента ревизије. Поред тога, ради се о специјализованој опреми која нема могућност алтернативне употребе. На дан билансирања је, дакле, очигледно да наведену опрему треба расходовати.

Нето књиговодствена (садашња) вредност ове опреме на дан 31.12.20X4. године је била 446.855.000 динара, а процењена ликвидациона вредност око 150.000.000 динара.

На основу чињеница наведених у претходном ставу, изражавамо следеће мишљење:

По нашем мишљењу, осим за ефекте свођења вредности сталних средства на фер вредност (обезвређење), финансијски извештаји дају истинит и објективан приказ финансијског стања предузећа «А» на дан 31. 12. 20X4. године.

4. Напомена бр. 4

На бази анализе старосне структуре потраживања од купаца, усаглашавања путем извода отворених ставки и конфирмације установили смо да потраживања од купаца исказана на дан 31.12.20X4. године садрже потраживања старија од годину дана у вредности од 185.500.000 динара. Није вршена исправка вредности ових потраживања. Руководство Предузећа сматра да не треба вршити исправку вредности, пошто су сва та потраживања призната од стране купаца и верује да ће бити наплаћена током 20X5. године. Тим купцима Предузеће не врши нове испоруке. Поред тога, ревизорским испитивањем накнадних догађаја, утврдили смо да је током фебруара 20X5. године окончан стечајни поступак једног од купаца чији је дуг према клијенту ревизије на дан 31.12.20X4. износио 258.226.000динара. Према извештају стечајног управника коначна стечајна квота за неповлашћене повериоце овог стечајног дужника износи 46,5%.

На основу чињеница наведених у претходном ставу, изражавамо следеће мишљење:

По нашем мишљењу, осим за ефекте које на финансијске извештаје има отпис потраживања образложен у претходном пасусу, финансијски

извештаји дају истинит и објективан приказ финансијског стања предузећа «А» на дан 31. 12. 20X4. године и исказаног резултата за 20X4. годину.

5. Напомена бр. 5

Крајем 20X4. године синдикат је у име запослених радника покренуо тужбу против предузећа «А» због неисплаћених плата у 20X1. години када је предузеће током припрема за приватизацију радило са минималним капацитетом и било изразито неликвидно. Одржана је прва расправа на којој је образложена тужба у укупном износу од 825.340.000 динара, а захтевају се и затезне камате до датума исплате. Управа предузећа сматра да је тужба неоснована, али правни заступници не деле њено мишљење. Наиме, на основу актуелне судске праксе и одредби Уговора о приватизацији, којим су се нови власници обавезали на измирење свих преузетих обавеза, правни заступници сматрају да ће тужба бити решена у корист радника, али је неизвесно када и колика ће бити коначна обавеза. Управа прихвата да изврши одговарајуће објављивање о овој потенцијалној обавези.

На основу чињеница наведених у претходном ставу, изражавамо следеће мишљење:

По нашем мишљењу, финансијски извештаји дају истинит и објективан приказ финансијског стања предузећа А на дан 31.12.20X4. године.

Не изражавајући резерву у нашем мишљењу, скрећемо пажњу на напомену бр 5. уз финансијске извештаје.

2. ОЧЕКИВАНИ ОДГОВОРИ

Ради чињеница наведених у претходним ставовима, изражавамо следеће закључно мишљење:

Због ограничења обима ревизије везано за ревизију залиха предузећа «А» на дан 31.12.20X4. године, наведених у напомени бр. 1, уздржавамо се од давања мишљења о финансијским извештајима овог предузећа на дан 31.12.20X4. године и резултату његовог пословања у 20X4. години.

ИЛИ

По нашем мишљењу, осим за ефекте које на финансијске извештаје имају чињенице наведене у напоменама 1, 3 и 4, финансијски извштаји предузећа А дају истинит и фер приказ финансијског стања на дан 31.12.20X4. године и исказаног резултата у 20X4. години.

ПРИХВАТЉИВО ЈЕ И ЈЕДНО И ДРУГО МИШЉЕЊЕ!

ЗАДАТАК бр. 2.

Ваше предузеће за ревизију је дана 01.05.20X. године склопило уговор за обављање ревизије финансијских извештаја за 20X4 годину са Предузећем «Б», АД из области грађевинарства. Ревизија је, дакле, уговорена на време, па је Ваше предузеће за ревизију испланирало и спровело поступке ревизије у складу са Међународним стандардима ревизије, укључујући и присуство попису залиха на дан 31.12.20X4. године.

Предузеће «Б» је саставило Биланс стања на дан 31.12.20X4. године и Биланс успеха за период од 01.01. до 31.12.20X4. године. Руководство предузећа «Б» тврди да је приликом сачињавања финансијских извештаја примењивало Међународне рачуноводствене стандарде. Биланс стања и Биланс успеха, који су предмет ревизије су дати у наставку.

ПРЕДУЗЕЋЕ «Б»

БИЛАНС СТАЊА

На дан 31. децембра 20X4. године

(у 000 дин)

	20x4.	**20x3.**
АКТИВА		
Стална средства		
Некретнине, постројења и опрема	12.785.870	12.154.534
Нематеријална улагања	0	0
Дугорочни финансијски пласмани	528.000	241.920
Свега стална средства	13.313.870	12.396.454
Обртна (текућа) средства		
Залихе	2.192.746	1.773.230
Потраживања од купаца	5.248.973	4.207.253
Друга потраживања	207.499	222.341
Готовина и еквиваленти готовине	6.443.642	3.650.568
Свега обртна (текућа) средства	14.092.860	9.853.392
Укупна актива	27.406.730	22.249.846

	20x4.	20x3.
ПАСИВА		
Капитал и резерве		
Акцијски капитал	3.935.429	3.935.429
Резерве из добитка	2.024.731	1.567.020
Нераспоређени добитак	18.736.512	13.076.083
- Нераспоређени добитак ранијих година	12.467.604	3.908.544
- Нераспоређени добитак текуће године	6.268.908	9.167.539
Свега капитал и резерве	24.696.672	18.578.532
Дугорочна резервисања	1.806.895	1.806.895
Дугорочне обавезе	0	755.854
Текуће (краткорочне) обавезе		
Добављачи	425.150	410.748
Обавезе за порезе и доприносе	28.229	270.514
Обавезе за зараде и накнаде зарада	449.494	427.303
Остале обавезе	290	0
Краткорочне финансијске обавезе	0	0
Свега текуће (краткорочне) обавезе	903.163	1.108.565
Укупна пословна пасива	27.406.730	22.249.846

БИЛАНС УСПЕХА

У периоду од 01.01. до 31. 12. 20X4. године

- у 000 дин -

	20x4.	20x3.
Пословни приходи		
Приходи од продаје	33.493.536	38.506.375
Други пословни приходи	0	2.327.885
Промена вредности залиха учинака	490.819	279.619
Свега пословни приходи	33.984.355	41.113.879
Пословни расходи		
Набавна вредност продате робе	162.396	142.805
Трошкови сировина и материјала	14.973.480	15.648.737
Трошкови бруто зарада и остали лични расходи	4.366.481	4.485.120
Трошкови амортизације	2.866.577	2.006.849
Трошкови производних услуга	3.139.586	4.516.565
Нематеријални трошкови	1.609.310	1.431.806
Други пословни расходи	508.810	3.656.986
Свега пословни расходи	27.626.640	31.888.867
Пословни добитак/(губитак)	6.357.715	9.225.012
Финансијски приходи	156.410	42.878
Финансијски расходи	(245.218)	(100.351)
РЕЗУЛТАТ ФИНАНСИРАЊА	(88.807)	(57.473)
РЕЗУЛТАТ РЕДОВНЕ АКТИВНОСТИ	6.268.908	9.167.539
РЕЗУЛТАТ ВАНРЕДНИХ ДОГАЂАЈА	0	0
БРУТО ДОБИТКА/ГУБИТАК	6.268.908	9.167.539
Порез на добитак	0	0
НЕТО ДОБИТАК/ГУБИТАК	6.268.908	9.167.539

АКРЕДИТОВАНИ ПРИВАТНИ УНИВЕРЗИТЕТ СИНГИДУНУМ

У току ревизије сте дошли до следећих напомена:

Напомена бр. 1

Одговарајућим поступцима ревизије сталних средстава, утврдили смо да је предузеће «Б» евидентирало вредност земљишта које је купило ради изградње новог пословног седишта по тржишној цени у износу од 739.800.000 дин. Међутим, приликом покушаја да се током 20X4. године укњижи право власништва на датој парцели, надлежни органи су одбили захтев предузећа «Б» уз образложење да је ова парцела однедавно категорисана као градско грађевинско земљиште на коме је могуће стећи једино право трајног коришћења. Предузеће «Б» је покренуло спор у вези са овом парцелом, верујући да ће спор добити. Стога не прихвата свожење вредности земљишта на вредност утврђену на основу трајног права коришћења у износу од 325.000.000 динара. На основу исхода сличних парница у вези са статусом земљишта на истој локацији, правни заступник сматра да ће предузеће «Б» изгубити овај спор.

Напомена бр. 2

Одговарајућим поступцима ревизије сталних средстава, утврдили смо такође да је део недавно набављене опреме путем закупа (лизинга) погрешно евидентиран као финансијски закуп, иако се неспорно (и суштински и формално) ради о пословном закупу. То је резултат досадашње праксе предузећа «Б» јер је опрема увек узимана под закуп према условима финансијског закупа. По наведеном основу је капитализована закупљена опрема у вредности од 955.000.000 динара, чиме је вредност опреме на дан 31.12.20X4. прецењена за тај износ (опрема је набављена крајем 20X4. године те амортизација незнатно умањује наведену вредност).

Напомена бр. 3

На основу поступака ревизије утврдили смо и прибавили задовољавајуће доказе да је, у финансијске извештаје закључно са 31.12.20X4. године, грешком укључена и продаја извршена 04.01.20X5. године у износу од 226.600.000 динара. Стога су приходи од продаје за 20X4. годину и потраживања од купаца прецењени за износ наведене продаје која представља део продаје 2005. године. Руководство Предузећа сматра да је то у реду јер је њихова пракса до сада била да се у финансијске извештаје текуће године укључују продаје закључно са 10.01. наредне године. Такође смо прибавили задовољавајуће доказе да је управа пропустила да отпише ненаплатива потраживања од купаца који су банкротирали током 20X4. године у укупном износу од износу од 348.300.000 динара.

Напомена бр. 4

Ревизијом обавеза прибавили смо одговарајући доказ да је предузеће «Б» пропустило да евидентира обавезу према испоручиоцу уља и мазива за

потребе његове механизације у износу од 245.500.000 динара. Управа је презентовала уговор према коме се наведена испорука требала компензирати услугама властите механизације у 20X5. години, али је на молбу добављача извршено готовинско плаћање 10.02.20X5. године.

Напомена бр. 5

Одговарајућим поступцима ревизије који се односе на правне спорове у које је укључено предузеће «Б», утврдили смо постојање спора по основу рекламације за радове изградње једног локалног пута. Радови су завршени, технички примљени, фактурисани и наплаћени током 20X4. године у износу од 495.000.000 динара. Међутим, крајем 20X4. године локална заједница која је била финансијер је због неуобичајеног оштећења асвалта поднела тужбу за поправку неодговарајуће деонице пута у дужини од око 2 километра. Вредност додатних радова је у самој тужби процењена у износу од 205.000.000 динара. Управа предузећа «Б» сматра да су радови квалитетно изведени, да је технички пријем прихватио радове и да нема обавезу да отклања недостатке наведене у тужби, те не прихвата да изврши потребно резервисање, нити да изврши одговарајуће објављивање о постојању овог спора.

Од Вас се захтева:

1. **За сваку од појединачних претпостављених напомена, апстрахујући све остале, саставите образложење ревизора и формулишите одговарајуће мишљење. Није потребно да пишете уводни пасус и пасус о обиму ревизије.**
2. **За све напомене као целину, третирајући их напоменама односно радном документацијом по конкретном уговору, саставите образложење ревизора и дајте само једно синтетизовано закључно мишљење. Није потребно да пишете уводни пасус и пасус о обиму ревизије.**

1. ОЧЕКИВАНИ ОДГОВОРИ

1. Напомена бр. 1

Према напомени бр. 1, одговарајућим поступцима ревизије сталних средстава, утврдили смо да је предузеће «Б» евидентирало вредност земљишта које је купило ради изградње новог пословног седишта по тржишној цени у износу од 739.800.000 дин. Међутим, приликом покушаја да се током 20X4. године укњижи право власништва на датој парцели, надлежни органи су одбили захтев предузећа «Б» уз образложење да је ова парцела однедавно категорисана као градско грађевинско земљиште на коме је могуће стећи једино право трајног коришћења. Предузеће «Б» је покренуло спор у вези са овом парцелом, верујући да ће спор добити. Стога не прихвата свођење вредности земљишта на вредност утврђену на основу трајног права коришћења у износу од 325.000.000 динара. На основу исхода сличних парница у вези са статусом земљишта на истој локацији, правни заступник сматра да ће предузеће «Б» изгубити овај спор.

На основу чињеница наведених у претходном ставу, изражавамо следеће мишљење:

По нашем мишљењу, осим за ефекте погрешно исказане вредности земљишта, финансијски извештаји дају истинит и објективан приказ финансијског стања предузећа «Б» на дан 31. 12. 20X4. године и резултата његовог пословања у 20X4. години.

2. Напомена бр. 2

Као што је детаљније приказано у напомени бр. 2, одговарајућим поступцима ревизије сталних средстава, утврдили смо такође да је део недавно набављене опреме путем закупа (лизинга) погрешно евидентиран као финансијски закуп, иако се неспорно (и суштински и формално) ради о пословном закупу. То је резултат досадашње праксе предузећа «Б» јер је опрема увек узимана под закуп према условима финансијског закупа. По наведеном основу је капитализована закупљена опрема у вредности од 955.000.000 динара, чиме је вредност опреме на дан 31.12.20X4. прецењена за тај износ (опрема је набављена крајем 20X4. године те амортизација незнатно умањује наведену вредност).

На основу чињеница наведених у претходном ставу, изражавамо следеће мишљење:

По нашем мишљењу, осим за ефекте погрешно исказане вредности опреме, финансијски извештаји дају истинит и објективан приказ финансијског стања предузећа „Б" на дан 31. 12. 20X4. године и резултата његовог пословања у 20X4. години.

3. Напомена бр. 3.

У напомени бр. 3 је наведено да смо на основу поступака ревизије утврдили смо и прибавили задовољавајуће доказе да је, у финансијске извештаје закључно са 31.12.20X4. године, грешком укључена и продаја извршена 04.01.20X5. године у износу од 226.600.000 динара. Стога су приходи од продаје за 20X4. годину и потраживања од купаца прецењени за износ наведене продаје која представља део продаје 2005. године. Руководство Предузећа сматра да је то у реду јер је њихова пракса до сада била да се у финансијске извештаје текуће године укључују продаје закључно са 10.01. наредне године. Такође смо прибавили задовољавајуће доказе да је управа пропустила да отпише ненаплатива потраживања од купаца који су банкротирали током 20X4. године у укупном износу од износу од 348.300.000 динара.

На основу чињеница наведених у претходном ставу, изражавамо следеће мишљење:

По нашем мишљењу, осим за ефекте погрешно исказаних потраживања, расхода и прихода наведених у претходном пасусу, финансијски извештаји дају истиниш и објективан приказ финансијског стања предузећа „Б" на дан 31. 12. 20X4. године и резултата његовог пословања у 20X4. години.

4. Напомена бр. 4

У напомени бр. 4. је констатовано да је предузеће «Б» пропустило да евидентира обавезу према испоручиоцу уља и мазива за потребе његове механизације у износу од 245.500.000 динара. Управа је презентовала уговор према коме се наведена испорука требала компензирати услугама властите механизације у 20X5. години, али је на молбу добављача извршено готовинско плаћање 10.02.20X5. године.

На основу чињеница наведених у претходном ставу, изражавамо следеће мишљење:

Према нашем мишљењу финансијски извештаји дају истиниш и објективан приказ финансијског стања предузећ}а „Б" на дан 31.12.20X4. године. (потребна корекција је испод прага материја-лности)

Не изражавајући резерву у нашем мишљењу, скрећемо пажњу да су због претходне напомене обавезе према добављачима потцењене за износ од 245.500.000 динара.

5. Напомена бр. 5

У напомени бр. 5 је констатовано постојање спора по основу рекламације за радове изградње једног локалног пута. Радови су завршени, технички примљени, фактурисани и наплаћени током 20X4. године у износу од 495.000.000 динара. Међутим, крајем 20X4. године локална заједница која је била финансијер је због неуобичајеног оштећења асвалта поднела тужбу за поправку неодговарајуће деонице пута у дужини од око 2 километра. Вредност додатних радова је у самој тужби процењена у износу од 205.000.000 динара. Управа предузећа «Б» сматра да су радови квалитетно изведени, да је технички пријем прихватио радове и да нема обавезу да отклања недостатке наведене у тужби, те не прихвата да изврши потребно резервисање, нити да изврши одговарајуће објављивање о постојању овог спора.

На основу чињеница наведених у претходном ставу, изражавамо следеће мишљење:

Према нашем мишљењу финансијски извештаји дају истиниту и објективан приказ финансијског стања предузећа Б на дан 31.12.20X4. године. (потребна корекција је испод прага материјалности)

Не изражавајући резерву у нашем мишљењу, скрећемо пажњу на напомене наведене у напомени бр. 5.

2. ОЧЕКИВАНИ ОДГОВОР:

Ради чињеница наведених у претходним напоменама, изражавамо следеће мишљење:

Према нашем мишљењу, збирни ефекат погрешно исказаних вредности у финансијским извештајима је такав да финансијски извештаји не дају истиниту и објективан приказ финансијског стања предузећа „Б" на дан 31.12.20X4. године и резултата његовог пословања у 20X4. години.

ИЛИ

По нашем мишљењу, осим за ефекте које на финансијске извештаје имају чињенице наведене у напоменама 1, 2 и 3, финансијски извештаји предузећа „Б" дају истиниту и фер приказ финансијског стања на дан 31.12.20X4. године и исказаног резултата у 20X4. години.

ПРИХВАТЉИВО ЈЕ И ЈЕДНО И ДРУГО МИШЉЕЊЕ!

ЗАДАТАК бр. 3:

Наведите и објасните недостатке и пропусте у следећем извештају ревизора (позитивно мишљење)! Одговоре напишите према параграфима извештаја!

ИЗВЕШТАЈ РЕВИЗОРА

Управном одбору друштва АБЦ

Извршили смо ревизију финансијских извештаја друштва АБЦ а.д. Београд за 2006. годину. Ревизијом су обухваћени биланс стања на дан 31.12 2006. године, биланс успеха, извештај о променама на капиталу и извештаја о токовима готовине за 2006. годину. Комплетна ревизија је обављена у складу са Вашим упутствима.

Ово није била уобичајена година за друштво АБЦ са више аспеката. Слабљење економије у првом делу године и штрајк производних радника у лето су довели до смањења продаје и нето добити. Након што смо обавили неколико испитивања евиденција продаје, ништа нисмо приметили што би указало да продаја није била правилно евидентирана.

По нашем мишљењу, уз горе наведено објашњење, а изузимајући неке мање грешке које се сматрају безначајним, претходно поменути финансијски извештаји истинито и објективно, по свим материјално значајним аспектима, презентују финансијско стање друштва на дан 31.12.2006. године, резултате његовог пословања и његове готовинске токове за тада завршену годину, а у складу са Међународним стандардима финансијског извештавања.

У Београду, 03.07.2007. године

Овлашћени ревизор:
Марко Марић

ОЧЕКИВАНИ ОДГОВОР:

У првом параграфу треба избацити реченицу: „Комплетна ревизија је обављена у складу са Вашим упутствима.“, а убацити реченице где се наводи одговорност управе и одговорност ревизора.

Други параграф комплетан није у реду, те уместо наведеног текста треба да стоји: позивање на релевантне стандарде или праксу, и уопштен опис посла који је ревизор обавио.

У трећем параграфу треба само избацити следећи део текста: „уз горе наведено објашњење, а изузимајући неке мање грешке које се сматрају безначајним, претходно“.

ЗАДАТАК бр. 4:

На основу података из примера 3 напишите извештај ревизора са нагласком на значајан проблем везано за трајност пословања.

ИЗВЕШТАЈ НЕЗАВИСНОГ РЕВИЗОРА

Управном одбору друштва АБЦ

Увод

Извршили смо ревизију приложеног биланса стања друштва АБЦ а.д. Београд на дан 31. децембра 2006. године и одговарајућег биланса успеха, извештаја о променама на капиталу, извештаја о токовима готовине за годину која се завршава на тај дан (који су приказани на странама __ до __) и прегледа значајних рачуноводствених политика и других обелодањених напомена.

Одговорност руководства за финансијске извештаје

Руководство је одговорно за припрему и фер приказивање ових финансијских извештаја у складу са Законом о рачуноводству и ревизији („Службени гласник РС", бр. 46/2006) и Међународним стандардима финансијског извештавања. Ова одговорност обухвата: осмишљавање, примену и одржавање интерних контрола које су релевантне за припрему и фер приказивање финансијских извештаја који не садрже материјално значајне погрешне исказе, настале услед криминалне радње или грешке; одабир и примену одговарајућих рачуноводствених политика; и рачуноводствене процене које су разумне у датим околностима.

Одговорност ревизора

Наша је одговорност да изразимо мишљење о финансијским извештајима на основу ревизије. Ревизију смо извршили у складу са Законом о рачуноводству и ревизији („Службени гласник РС", бр. 46/2006) и Међународним стандардима ревизије. Ови стандарди налажу да радимо у складу са етичким захтевима и да ревизију планирамо и извршимо на начин који омогућава да се, у разумној мери, уверимо да финансијски извештаји не садрже материјално значајне погрешне исказе.

Ревизија укључује спровођење поступака у циљу прибављања ревизијских доказа о износима и обелодањивањима датим у финансијским извештајима. Ревизија укључује испитивање доказа, на основу провере узорака, који поткрепљују износе и обелодањивања у финансијским извештајима.

Избор поступака је заснован на ревизорском просуђивању, укључујући процену ризика материјално значајних погрешних исказа у финансијским извештајима, насталим услед криминалне радње или грешке. Приликом процене ризика, ревизор разматра интерне контроле које су релевантне за припрему и фер презентацију финансијских извештаја, у циљу осмишљавања ревизијских поступака које су одговарајуће у датим околностима, али не у циљу изражавања мишљења о ефективности интерних контрола клијента ревизије.» Ревизија такође, укључује оцену примењених рачуноводствених политика и значајних процена извршених, од стране руководства, као и оцену опште презентације финансијских извештаја.

Сматрамо да су прибављени ревизијски докази довољни и одговарајући и обезбеђују основу за наше ревизијско мишљење.

Мишљење независног ревизора

По нашем мишљењу, претходно поменути финансијски извештаји истинито и објективно, по свим материјално значајним аспектима, презентују финансијско стање друштва на дан 31.12.2006. године, резултате његовог пословања и његове готовинске токове за тада завршену годину, а у складу са Међународним стандардима финансијског извештавања.

Не изражавајући резерву у нашем мишљењу, скрећемо пажњу на напомену __ уз финансијске извештаје. Друштво је створило нето губитак од ... у току године која се завршила 31.12.2006. године, и са тим датумом текуће обавезе друштва су премашиле његова текућа средства за .... Ови фактори, заједно са осталим значајностима наведеним у напомени X, изазивају сумњу да ће предузеће бити способно да настави редовно пословање.

У Београду, ____.2007. године

Овлашћени ревизор:
Марко Марић

Напомена: Није неопходно да текст извештаја мора бити идентичан овом из решења, али структура мора бити у складу са МСР 700.

ЗАДАТАК бр. 5.

Ваше ревизорско предузеће је 25. априла 2007. године закључило уговор о ревизији финансијских извештаја за 2007. годину са клијентом „А“, предузећем из области саобраћаја.

Предузеће „А“ је сачинило финансијске извештаје на дан 31.12.2007. године, односно за период од 01.01. до 31.12.2007. године, уз тврдњу управе да су примењени Међународни стандарди финансијског извештавања.

Биланс стања и биланс успеха за 2007. годину, као део сета финансијских извештаја према важећем оквиру за финансијско извештавање, су презентовани у наредним табелама.

БИЛАНС СТАЊА

На дан 31.12.2007. године (у дин)

ОПИС/ПОЗИЦИЈЕ	2007.	2006.
СТАЛНА СРЕДСТВА	20.454.651	16.368.822
1. Нематеријална улагања	169	6.755.998
2. Основна средства	20.454.482	9.612.824
- Земљиште	8.547.094	-
- Грађевински објекти	5.216.998	3.690.809
- Опрема	5.467.016	4.903.549
- Алат и инвентар	344.775	854.307
- Аванси и ОС у припреми	878.599	164.159
ОБРТНА/ТЕКУЋА СРЕДСТВА	3.176.855	4.294.155
1. Залихе	1.055.327	905.201
2. Краткорочна потраживања и пласмани	2.052.079	3.225.571
3. Готовина и еквиваленти готовине	69.449	163.383
Активна временска разграничења	194.048	523.766
ПОСЛОВНА ИМОВИНА	23.825.554	21.186.743
ПОСЛОВНА АКТИВА	23.825.554	21.186.743
ВАНБИЛАНСНА АКТИВА	1.262.863	1.470.109
КАПИТАЛ И РЕЗЕРВЕ	11.071.877	10.436.703
Нераспоређени добитак текуће године	62.754	56.761
Губитак до висине капитала/из ранијих периода	4.727.481	4.784.242
ДУГОРОЧНЕ ОБАВЕЗЕ	9.245.134	7.589.160
КРАТКОРОЧНЕ ОБАВЕЗЕ	8.200.270	7.888.361
ПОСЛОВНА ПАСИВА	23.825.554	21.186.743
ВАНБИЛАНСНА ПАСИВА	1.262.863	1.470.109

БИЛАНС УСПЕХА

У периоду од 01. до 31.12..2007. године (у дин)

ОПИС/ПОЗИЦИЈЕ	2007.	2006.
ПРИХОДИ РЕДОВНЕ АКТИВНОСТИ	12.959.121	13.217.056
1. Приходи од продаје робе	697.851	784.487
2. Приходи од продаје производа и услуга	12.036.998	12.217.328
3. Остали пословни прихоси	224.272	210.241
4. Повећање вредности залиха учинака	-	5.000
РАСХОДИ РЕДОВНЕ АКТИВНОСТИ	13.410.512	12.697.723
1. Набавна вредност продате робе	585.066	640.860
2. Трошкови материјала за израду	1.356.019	969.934
3. Трошкови осталог материјала	147.275	108.724
4. Трошкови горива и енергије	4.414.918	4.635.078
5. Трошкови зарада, накнада зарада и остали л. расходи	3.504.180	2.798.652
6. Трошкови производних услуга	1.153.970	1.159.170
7. Трошкови амортизације	927.405	1.043.905
8. Нематеријални трошкови	84.378	68.495
9. Трошкови пореза		
ОСТАЛИ ПРИХОДИ	285.200	473.045
ОСТАЛИ РАСХОДИ	2.600.672	321.623
ДОБИТАК ИЗ РЕДОВНОГ ПОСЛОВАЊА	-	670.755
ГУБИТАК ИЗ РЕДОВНОГ ПОСЛОВАЊА	2.766.863	-
ФИНАНСИЈСКИ ПРИХОДИ	4.169	14.171
ФИНАНСИЈСКИ РАСХОДИ	389.078	628.166
ГУБИТАК ИЗ ФИНАНСИРАЊА	384.909	613.994
Приходи од усклађивања вр. сталне имовине	3.221.499	-
ДОБИТАК ОД УСКЛАЂИВАЊА	3.221.499	
БРУТО РЕЗУЛТАТ	69.727	56.761
ТЕКУЋИ И ОДЛОЖЕНИ ПОРЕЗ НА ДОБИТ	6.973	-
НЕТО РЕЗУЛТАТ	62.754	56.761
УКУПНИ ПРИХОДИ	16.469.989	13.704.272
УКУПНИ РАСХОДИ	16.400.262	13.647.511

АКРЕДИТОВАНИ ПРИВАТНИ УНИВЕРЗИТЕТ ЦЕНТРОИДУС

Током ревизије сте дошли до седећих доказа и сазнања и сачинили следеће радне папире и напомене:

Напомена бр. 1:

Применом аналитичких поступака утврдили смо значајну промену у структури сталне имовине. Наиме, право коришћења земљишта, класификовано као нематеријално улагање у билансу стања на дан 31.12.2006. године, у износу од 6,7 милиона динара, је рекласификовано као основно средство – земљиште на дан 31.12.2007. године, и признато у износу од 8,5 милиона динара. Одговарајућим поступцима ревизије смо утврдили да предузеће није прибавило комплетну документацију која је потребна за наведену рекласификацију и укњижење власништва над предметним земљиштем. Поред тога, нисмо се могли уверити да је вредност земљишта објективно утврђена, односно наши докази указују да је приликом рекласификације вредност ове позиције прецењена за око 500.000 динара.

Напомена бр. 2:

Уобичајеним поступцима ревизије залиха смо утврдили да су залихе материјала прецењене, јер је део тих залиха у износу од 105.800 динара у складу са рачуноводственим политикама требало отписати јер им је истекао рок употребе. Ревизија залиха робе је обезбедила доказе да су и ове залихе прецењене из истог разлога у износу од 58.200 динара. За наведене износе су прецењене залихе на дан 31.12.2007. године и потцењени расходи за годину која се завршава на тај датум.

Напомена бр. 3:

Анализом старосне структуре потраживања од купаца у оквиру ревизије потраживања и краткорочних пласмана, утврдили смо да потраживања од купаца старија од годину дана износе 188.520 динара. Управа предузећа није извршила исправку вредности ових потраживања, иако је то „прописано" рачуноводственом политиком, уз образложење да се ради о два дугогодишња пословна партнера који не оспоравају свој дуг, али се налазе у финансијским тешкоћама. Уколико се у току 2008. године ова потраживања не наплате, биће у целости отписана у наредној години.

Напомена бр. 4:

Одговарајућим поступцима ревизије прибавили смо задовољавајуће доказе да је управа предузећа преценила приходе од усклађивања вредности сталне имовине. Наиме, експертна процена је дошла до закључка да је

управа погрешно утврдила фер вредност сталне имовине на дан 31.12.2007. године и тиме неоправдано поништила део раније признатих импаритетних губитака у укупном износу од 458.500 динара. Наши докази указују да су по том основу прецењени приходи од поништавања импаритетних губитака у 2007. години, и истовремено прецењена за наведени износ вредност сталне имовине на дан 31.12. 2007. године. Управа тврди да је њена процена фер вредности сталне имовине коректна и да је „чиста случајност" да су приходи по основу поништавања раније признатих импаритетних губитака неутралисали губитак из редовног пословања и омогућили исказивање укупног, истина релативно малог позитивног резултата за 2007. годину, приближно на нивоу из претходне године.

Напомена бр. 5:

Одговарајућим поступцима ревизије обавеза према добављачима, прибавили смо доказе да управа предузећа није, у складу са уговорном обавезом, кориговала своје обавезе према испоручиоцима дизел горива по основу затезне камате за кашњење у плаћању, што је редовно рађено у претходној години.

Пракса претходних година указује да испоручиоци горива обустављањем испоруке успевају веома ефикасно да наплате дуг и камате у складу са уговореним условима испоруке и плаћања дизел горива. Прорачуната потцењеност обавеза према добављачима по овом основу износи на дан 31.12.2007. године око 175.000 динара.

Од вас се захтева да:

1. **За сваку од претходно наведених претпостављених напомена, апстрахујући све остале, саставите образложење ревизора и формулишете одговарајуће мишљење. Није потребно да пишете уводни пасус и пасус о обиму ревизије.**
2. **За све претпостављене напомене као целину, третирајући их напоменама, односно радном документацијом на конкретном ревизорском ангажману, саставите образложење ревизора и дате само једно синтетизовано закључно мишљење. Није потребно да пишете уводни пасус и пасус о обиму ревизије.**

ОЧЕКИВАНИ ОДГОВОРИ:

ОБРАЗЛОЖЕЊЕ И МИШЉЕЊЕ РЕВИЗОРА ЗА ПРЕТПОСТАВЉЕНЕ НАПОМЕНЕ/РАДНЕ ПАПИРЕ

1. Напомена бр. 1:

Применом аналитичких поступака утврдили смо значајну промену у структури сталне имовине. Наиме, право коришћења земљишта, класификовано као нематеријално улагање у билансу стања на дан 31.12.2006. године, у износу од 6,7 милиона динара, је рекласификовано као основно средство – земљиште на дан 31.12.2007. године, и признато у износу од 8,5 милиона динара. Одговарајућим поступцима ревизије смо утврдили да предузеће није прибавило комплетну документацију која је потребна за наведену рекласификацију и укњижење власништва над предметним земљиштем. Поред тога, нисмо се могли уверити да је вредност земљишта објективно утврђена, односно наши докази указују да је приликом рекласификације вредност ове позиције прецењена за око 500.000 динара.

Ради чињеница наведених у претходном пасусу, изражавамо мишљење са резервом које гласи:

Према нашем мишљењу, осим за ефекте потребних корекција вредности земљишта и са њима повезане корекције нематеријалних улагања, финансијски извештаји дају истиниту и објективан приказ финансијског стања предузећа „А“ на дан 31.12.2007. године и резултата његовог пословања у 2007. години.

2. Напомена бр. 2:

Уобичајеним поступцима ревизије залиха смо утврдили да су залихе материјала прецењене, јер је део тих залиха у износу од 105.800 динара у складу са рачуноводственим политикама требало отписати јер им је истекао рок употребе. Ревизија залиха робе је обезбедила доказе да су и ове залихе прецењене из истог разлога у износу од 58.200 динара. За наведене износе су прецењене залихе на дан 31.12.2007. године и потцењени расходи за годину која се завршава на тај датум.

Ради чињеница наведених у претходном пасусу, изражавамо позитивно мишљење, које гласи:

Према нашем мишљењу, финансијски извештаји дају истиниту и објективан приказ финансијског стања предузећа „А“ на дан 31.12.2007. године и резултата његовог пословања у 2007. години (потребна корекција је испод прага значајности).

3. Напомена бр. 3:

Анализом старосне структуре потраживања од купаца у оквиру ревизије потраживања и краткорочних пласмана, утврдили смо да потраживања од купаца старија од годину дана износе 188.520 динара. Управа предузећа није извршила исправку вредности ових потраживања, иако је то „прописано" рачуноводственом политиком, уз образложење да се ради о два дугогодишња пословна партнера који не оспоравају свој дуг, али се налазе у финансијским тешкоћама. Уколико се у току 2008. године ова потраживања не наплате, биће у целости отписана у наредној години.

Ради чињеница наведених у претходном пасусу, изражавамо позитивно мишљење, које гласи:

Према нашем мишљењу, финансијски извештаји дају истинит и објективан приказ финансијског стања предузећа „А" на дан 31.12.2007. године и резултата његовог пословања у 2007. години (потребна корекција је испод прага значајности).

4. Напомена бр. 4:

Одговарајућим поступцима ревизије прибавили смо задовољавајуће доказе да је управа предузећа преценила приходе од усклађивања вредности сталне имовине. Наиме, експертна процена је дошла до закључка да је управа погрешно утврдила фер вредност сталне имовине на дан 31.12.2007. године и тиме неоправдано поништила део раније признатих импаритетних губитака у укупном износу од 458.500 динара. Наши докази указују да су по том основу прецењени приходи од поништавања импаритетних губитака у 2007. години, и истовремено прецењена за наведени износ вредност сталне имовине на дан 31.12. 2007. године. Управа тврди да је њена процена фер вриједности сталне имовине коректна и да је „чиста случајност" да су приходи по основу поништавања раније признатих импаритетних губитака неутралисали губитак из редовног пословања и омогућили исказивање укупног, истина релативно малог позитивног резултата за 2007. годину, приближно на нивоу из претходне године.

Ради чињеница наведених у претходном пасусу, изражавамо мишљење са резервом које гласи:

Према нашем мишљењу, осим за ефекте потребних корекција вредности земљишта и са њима повезане корекције нематеријалних улагања, финансијски извештаји дају истинит и објективан приказ финансијског стања предузећа „А" на дан 31.12.2007. године и резултата његовог пословања у 2007. години.

5. Напомена бр. 5:

Одговарајућим поступцима ревизије обавеза према добављачима, прибавили смо доказе да управа предузећа није, у складу са уговорном обавезом, кориговала своје обавезе према испоручиоцима дизел горива по основу затезне камате за кашњење у плаћању, што је редовно рађено у претходној години. Пракса претходних година указује да испоручиоци горива обустављањем испоруке успевају веома ефикасно да наплате дуг и камате у складу са уговореним условима испоруке и плаћања дизел горива. Прорачуната потцењеност обавеза према добављачима по овом основу износи на дан 31.12.2007. године око 175.000 динара.

Ради чињеница наведених у претходном пасусу, изражавамо позитивно мишљење, које гласи:

Према нашем мишљењу, финансијски извештаји дају истиниту и објективан приказ финансијског стања предузећа „А" на дан 31.12.2007. године и резултата његовог пословања у 2007. години (потребна корекција је испод прага значајности).

СИНТЕТИЗОВАНО ЗАКЉУЧНО МИШЉЕЊЕ РЕВИЗОРА ЗА ПРЕТПОСТАВЉЕНЕ НАПОМЕНЕ/РАДНЕ ПАПИРЕ

1. **Напомена бр.***. 1:*

Применом аналитичких поступака утврдили смо значајну промену у структури сталне имовине. Наиме, право коришћења земљишта, класификовано као нематеријално улагање у билансу стања на дан 31.12.2006. године, у износу од 6,7 милиона динара, је рекласификовано као основно средство – земљиште на дан 31.12.2007. године, и признато у износу од 8,5 милиона динара. Одговарајућим поступцима ревизије смо утврдили да предузеће није прибавило комплетну документацију која је потребна за наведену рекласификацију и укњижење власништва над предметним земљиштем. Поред тога, нисмо се могли уверити да је вредност земљишта објективно утврђена, односно наши докази указују да је приликом рекласификације вредност ове позиције прецењена за око 500.000 динара.

2. **Напомена бр.** ***2:***

Уобичајеним поступцима ревизије залиха смо утврдили да су залихе материјала прецењене, јер је део тих залиха у износу од 105.800 динара у складу са рачуноводственим политикама требало отписати јер им је истекао рок употребе. Ревизија залиха робе је обезбедила доказе да су и ове

залихе прецењене из истог разлога у износу од 58.200 динара. За наведене износе су прецењене залихе на дан 31.12.2007. године и потцењени расходи за годину која се завршава на тај датум.

3. Напомена бр. 3:

Анализом старосне структуре потраживања од купаца у оквиру ревизије потраживања и краткорочних пласмана, утврдили смо да потраживања од купаца старија од годину дана износе 188.520 динара. Управа предузећа није извршила исправку вредности ових потраживања, иако је то „прописано" рачуноводственом политиком, уз образложење да се ради о два дугогодишња пословна партнера који не оспоравају свој дуг, али се налазе у финансијским тешкоћама. Уколико се у току 2008. године ова потраживања не наплате, биће у целости отписана у наредној години.

4. Напомена бр. 4:

Одговарајућим поступцима ревизије прибавили смо задовољавајуће доказе да је управа предузећа проценила приходе од усклађивања вредности сталне имовине. Наиме, експертна процена је дошла до закључка да је управа погрешно утврдила фер вредност сталне имовине на дан 31.12.2007. године и тиме неоправдано поништила део раније признатих имариетних губитака у укупном износу од 458.500 динара. Наши докази указују да су по том основу прецењени приходи од поништавања имаритетних губитака у 2007. години, и истовремено прецењена за наведени износ вредност сталне имовине на дан 31.12. 2007. године. Управа тврди да је њена процена фер вредности сталне имовине коректна и да је „чиста случајност" да су приходи по основу поништавања раније признатих имаритетних губитака неутралисали губитак из редовног пословања и омогућили исказивање укупног, истина релативно малог позитивног резултата за 2007. годину, приближно на нивоу из претходне године.

5. Напомена бр. 5:

Одговарајућим поступцима ревизије обавеза према добављачима, прибавили смо доказе да управа предузећа није, у складу са уговорном обавезом, кориговала своје обавезе према испоручиоцима дизел горива по основу затезне камате за кашњење у плаћању, што је редовно рађено у претходној години. Пракса претходних година указује да испоручиоци горива обустављањем испоруке успевају веома ефикасно да наплате дуг и камате у складу са уговореним условима испоруке и плаћања дизел горива. Прорачуната потцењеност обавеза према добављачима по овом основу износи на дан 31.12.2007. године око 175.000 динара.

Ради чињеница наведених у претходним пасусима, изражавамо следеће закључно мишљење:

Према нашем мишљењу, осим за ефекте потребних корекција образложених у напоменама 1 и 4 и ефеката које на финансијске извештаје имају те корекције, финансијски извештаји дају истинит и објективан приказ финансијског стања предузећа „А" на дан 31.12.2007. године и резултата његовог пословања у 2007. години.

ИЛИ

Према нашем мишљењу, збирни ефекат погрешно исказаних вредности у финансијским извештајим, које су образложене у напоменама 1, 2, 3, 4 и 5, је такав да финансијски извештаји не дају истинит и објективан приказ финансијског стања предузећа „А" на дан 31.12.2007. године и резултата његовог пословања у 2007. години.

ПРИХВАТЉИВО ЈЕ И ЈЕДНО И ДРУГО МИШЉЕЊЕ!.

2. НЕРЕШЕНИ ЗАДАЦИ

ЗАДАТАК бр. 1.

Склопили сте уговор са клијентом АА о ревизији његових финансијских извештаја за 2007. годину крајем јануара 2008. године. Ревизију финансијских известаја за 2006. годину вршио је други ревизор, али клијент није обновио уговор са њим, јер није био задовољан са његовим услугама. Клијент није желео да наведе због чега није био задовољан и није хтео да вам стави на располагање извештај претходног ревизора. Од Центра за бонитет Народне банке Србије прибавили сте мишљење ранијег ревизора и констатовали да се ранији ревизор уздржао од мишљења, између осталог и због неизвесности да ли ће клијент моћи да обезбеди средства за наставак пословања. Клијент је извршио попис залиха на дан 31. децембра 2007. године и том попису није био присутан ни ранији ревизор, нити ви с обзиром да сте уговор о ревизији склопили тек крајем јануара 2008. године. Приликом прибављања информација о пословању констатовали сте да је компанија ББ на дан 30. јуна 2007. године откупила већински пакет акција вашег клијента и да намерава да финансијске извештаје вашег клијента укључи у своје консолидоване финансијске извештаје. Клијент није састављао финансијске извештаје на дан 30. јуна 2006. године када је контролу над њим преузела компанија ББ, јер по њему то није статусна промена која захтева састављање финансијских извештаја у складу са Законом о рачуноводству и ревизији. Међутим, компанија ББ је контактирала вашу ревизорску фирму и очекује од вас мишљење о билансу стања на дан 30. јуна и 31. децембра 2007. године и на биланс успеха, извештај о променама на капиталу и резервама и извештају о новчаним токовима у периоду од 1. јула до 31. децембра 2007. године.

Од Вас се захтева:

1. **да наведете питања која ћете расправљати са претходним ревизором и како ћете ту расправу документовати,**
2. **да наведете поступке које треба да спроведе ваш клијент да би обезбедио податке које захтева матична компанија ББ, односно саставио финансијске извештаје о којима треба да изразите мишљење.**

   С обзиром да компанија ББ од Вас очекује позитивно мишљење, а Ви нисте присуствовали попису залиха на дан 31. децембра 2007. године, наведите поступке који треба да вам обезбеде довољан доказ за такво мишљење.

ЗАДАТАК бр. 2.

У току септембра 2007. године склопили сте уговор о ревизији финансијских извештаја клијента АА на дан 31. децембра 2007. године и пословну годину која се завршава на тај дан. Ревизију финансијских извештаја за 2006. годину извршио је други ревизор и о тим финансијским извештајима изразио позитивно мишљење

У току претходне ревизије установили сте озбиљне слабости у функционисању система интерних контрола код вашег клијента. Такође сте констатовали да клијент нема усвојене рачуноводствене политике засноване на Међународним стандардима финансијског извештавања, као и да често мења рачуноводствене политике у погледу вредновања појединих позиција у финансијским извештајима. На ваше примедбе у том смислу, клијент углавном наводи да је ранији ревизор дао позитивно мишљење и да не види разлоге због чега ви захтевате корекције података из претходне године, односно ретроактивну примену промењених рачуноводствених политика.

Клијент је саставио финансијске извештаје за 2007. годину. Упоредни подаци у тим финансијским извештајима су идентични са подацима из финансијских извештаја за 2006. годину. У току ревизије сте констатовали да је клијент своје залихе готових производа на дан 31. децембра 2007. године исказао по „пуној цени коштања" односно алоцирао и трошкове управне режије, за разлику од 31. децембра 2006. године када је залихе готових производа исказао по цени коштања која укључује директан материјал и рад и алокацију трошкова погонске режије. По том основу је исказана већа вредност залиха у износу од 10 милиона динара.

Клијент је у билансу стања на дан 31. децембра 2007. године исказао нематеријална улагања по основу капитализације трошкова истраживања тржишта за пласман новог производа који је у развоју у износу од 15 милиона динара.

Клијент је улагања у акције других правних лица на дан 31. децембра 2006. године исказао по набавној вредности од 12 милиона динара. Вредност тих акција на берзи је на дан 31. децембра 2007. године износила 15 милиона динара и клијент их је на тај дан исказао по тржишној вредности и разлику од 3 милиона књижио у корист прихода. Вредност тих акција на берзи на дан 31. децембра 2006. године износила је 13 милиона динара.

У току 2007. године клијент је променио рачуноводствену политику у погледу исправке вредности потраживања. Према ранијој рачуноводственој политици за сва потраживања која нису била наплаћена у року од 60 дана од дана доспећа, клијент је вршио исправку вредности у пуном износу. Према новој рачуноводственој политици, исправка вредности се врши само за потраживања која нису наплаћена у року од 120 дана од дана доспећа. По том основу, клијент

је сторнирао раније исправке вредности потраживања и у корист прихода прокњижио износ од 5 милиона динара.

У билансу успеха за 2007. годину клијент је исказао добит пре опорезивања у износу од 5 хиљада динара. Приходи од продаје исказани су у износу од 100 милиона динара. Збир активе износи 150 милиона динара, а укупна књиговодствена вредност капитала 15 милиона динара.

Анализом извештаја о токовима готовине констатовали сте да приливи по основу наплате од купаца нису у складу са кретањем на рачуну купаца и исказаним приходима од продаје, а одливи по основу набавке основних средстава нису у сагласности са прегледом промена на основним средствима, приказаним у напоменама уз финансијске извештаје. Остале позиције извештаја о токовима готовине такође нису у сагласности са одговарајућим променама на позицијама биланса стања и биланса успеха.

Прегледали сте напомене уз финансијске извештаје и констатовали да не садрже обелодањивања која захтевају Међународни рачуноводствени стандарди и Међународни стандарди финансијског извештавања. (У задатку за испит ће бити приказани биланси који су предмет ревизије).

Од Вас се захтева да:

1. **да наведете врсту мишљења које ћете изразити и напишите образложења за ту врсту мишљења и**
2. **формулишите закључно мишљење.**

UNIVERZITET
PRIVATNI
AKREDITOVANI
UNIVERZITET
SINGIDUNUM

7.

ПРИМЕРИ ИЗВЕШТАЈА ОРГАНУ УПРАВЉАЊА

UNIVERZITET PRIVATNI AKREDITOVANI UNIVERZITET SINGIDUNUM

Циљ учења:

У овом делу уџбеника наводимо два хипотетика примера извештаја органу управљања.

UNIVERZITET
PRIVATNI
AKREDITOVANI
UNIVERZITET
SINGIDUNUM

ДИРЕКТОРУ
"Студент" д.о.о. Београд
26/2009

ИЗВЕШТАЈ ОРГАНУ УПРАВЉАЊА

о утврђеним неправилностима и слабостима приликом вршења ревизије финансијских извештаја за 2008. годину

1. Након извршене ревизије финансијских извештаја, када је то потребно, у форми овог извештаја упознајемо орган управљања са неправилностима и слабостима које смо утврдили приликом обављања ревизије, а који би, по нашем мишљењу, полазећи од законске одговорности, требао да разматра орган управљања.

А. ОБАВЕЗА ВРШЕЊА РЕВИЗИЈЕ И ПРИКАЗИВАЊА ФИНАНСИЈСКИХ ИЗВЕШТАЈА

2. Предузеће за ревизију "Синергија" д.о.о. Београд у циљу изражавања мишљења да ли ти финансијски извештаји истинито и објективно приказују стање имовине, обавеза и капитала, као и резултат пословања извршило је, у функцији стручне ревизорске институције, ревизију финансијских извештаја Друштва за 2008. годину. Као критеријум за изражавање мишљења служи законска регулатива, професионална регулатива (*Међународни стандарди финансијског извештавања* и *Међународни стандарди ревизије*), интерна регулатива и општа акта које је Друштво донело.
3. Као што је описано у тачки 1. овог извештаја, наша пракса је, да након извршене ревизије финансијских извештаја, поред Извештаја о извршеној ревизији нашим клијентима, по потреби, достављамо и Извештај органу управљања. Овај извештај садржи неправилности у исказивању финансијског стања и резултата пословања, као и слабости у систему интерних рачуноводствених контрола Друштва а које су утврђене приликом вршења ревизије финансијских извештаја. Извештај се доставља са циљем да се органу управљања скрене пажња на утврђене неправилности и слабости и да се дају препоруке како да се, по нашем мишљењу, отклоне утврђене неправилности и слабости.

4. Због природе провера и других инхерентних ограничења, укључујући и ограничења рачуноводственог система и система интерних контрола, постоји ризик да нека материјално значајна грешка може остати неоткривена. С тога утврђене неправилности и слабости које износимо у овом Извештају не морају бити и једине које евентуално постоје при исказивању финансијског стања и резултата пословања и/или у систему интерних рачуноводствених контрола.

Б. НЕПРАВИЛНОСТИ И СЛАБОСТИ УТВРЂЕНЕ ПРИЛИКОМ ВРШЕЊА РЕВИЗИЈЕ ФИНАНСИЈСКИХ ИЗВЕШТАЈА

Састављање финансијских извештаја

5. Одговорно лице за састављање финансијских извештаја финансијске извештаје не саставља према стањима рачуна у Закључном листу (Бруто билансу главне књиге) на дан 31.12.2008. године, већ у самим обрасцима Биланса стања и Биланса успеха врши измене, о чему смо Вам скренули пажњу и у Писму уз Извештај независне ревизије за 2007. годину.
6. Увидом у Закључни лист (Бруто биланс главне књиге) за 2008. годину утврдили смо да се поједине ставке потраживања и обавеза у Билансу стања не слажу са стањима у Закључном листу. Књиговодствени документ је Бруто биланс (Закључни лист), а финансијски извештаји су прописани обрасци који се састављају на основу података из главне књиге и достављају надлежним органима. У Билансу стања мање су исказана потраживања од купаца за 1.954 хиљаде динара, потраживања за више плаћен порез за 159 хиљада динара и краткорочни финансијски пласмани за 100 хиљада динара, а више су исказани готовински еквиваленти и готовина за 2.213 хиљада динара. Такође су у Закључном листу исказане равалоризационе резерве на *рачуну 331* у износу од 2.248 хиљаде динара, а односе се на резерве које се исказују на *рачуну 321* и погрешно су пренете налогом за књижење почетног стања.
7. Предлажемо да програмер у рачуноводственом софтверу омогући аутоматско састављање финансијских извештаја према прописаним обрасцима, како би позиције у Билансу стања и Билансу успеха одговарале оним из Закључног листа.

Некретнине, постројења и опрема

8. Друштво је на дан 31.12.2008. године исказало вредност некретнина, постројења и опреме у износу од 71.015 хиљада динара и то: земљиште 5.000 хиљада динара, грађевински објекти 30.368 хиљада динара и постројења и опрема у износу од 35.647 хиљада динара. Аналитика основних средстава води се у посебном програму у "excel"-у; подаци се могу брисати, а сама вредност основних средстава у аналитици није усклађена са синтетичким рачунима у главној књизи. Аналитика грађевинских објеката која се води у пореској евиденцији, није у евиденцији у "excel"-у. Сви објекти у Клокотовцу на к.п. бр. 2929/61 ЗКУЛ 4275 КО Клокотовац воде се као један објекат, иако има више објеката (управна зграда, погони, магацини). Друштво је 02.07.2006. године секретаријату за урбанизам Клокотовца поднело захтев за легализацију објеката у Клокотовцу. Због тога те објекте треба водити према захтеву за легализацију. Друштво није обезбедило трајну евиденцију основних средстава, није заштитило податке од брисања, нити је ускладило стварно стање средстава које се утврђује пописом са аналитичком евиденцијом и главном књигом.
9. Приликом отварања почетног стања два пута је пренета набавна вредност некретнина, односно некретнине су увећане за 24.726 хиљада динара у корист добити, а затим иста сторнирана за 19.727 хиљада динара, односно некретнине су увећане за 5.000 хиљада динара и за исти износ повећана је добит из претходне године, те за овај износ треба умањити вредност некретнина (грађевинских објеката) и нераспоређену добит из претходних година.
10. Исправку вредности некретнина са стањем на дан 31.12.2007. године у износу од 1.708 хиљада динара и обрачунату амортизацију некретнина у 2008. години, у износу од 618 хиљада динара, Друштво је сторнирало и књижило на исправку вредности опреме, те је за 2.326 хиљада динара више исказана вредност некретнина, а мање вредност постројења и опреме у Билансу стања.
11. У 2007. години набављено је путничко возило "Волво" на лизинг од "Лизинг" А.Д. Београд у износу од 3.055 хиљада динара, које је књижено у 2008. години. Друштво је обавезу за лизинг исказало на *рачуну 433*; обавезе за лизинг треба исказивати на *рачуну 419* - Остале дугорочне финансијске обавезе. Обавеза је исказана у већем износу за 588 хиљада динара, јер иста није умањена за плаћени аванс - учешће од 20%, те су за овај износ исказане веће обавезе.
12. Набављен је софтвер од "ППФ" д.о.о. Београд, рачун 318-001 од 15.10.2008. године у износу од 212 хиљада динара, који треба исказивати као остала нематеријална улагања *рачуну 014*, а не на *рачуну 023 -Постројења и опрема*.

13. У 2007. години по основу уноса опреме од дужника "Пена" из Београда, по Решењу Трговинског суда у Клокотовцу исказана је ревалоризација - фер вредност те опреме у износу од 6.630 хиљада динара у корист позитивних курсних разлика *рачун 663*. Процена фер вредности опреме - ревалоризација, сходно *МРС 16 Некретнине, постројења и опрема*, исказује се као ревалоризациона резерва на *рачуну 330*, и не може се књижити у финансијске приходе, те је Друштво сходно Писму ревизора за 2007. годину, требало у наредној 2008. години да изврши исправку грешака из ранијих година.
14. Друштво је у 2008. години извршило обрачун амортизације некретнина, постројења и опреме у износу од 24.197 хиљада динара. Амортизација за средства набављена у 2008. години није вршена, иако је рачуноводственим политикама утврђено да се амортизација обрачунава почев од наредног месеца. Амортизација је обрачуната пропорционалном методом, применом следећих стопа амортизације на набавну вредност средстава:

Врста средстава	Стопе
Грађевински објекти	3,30%
Производне машине	16,67%
Рачунарска опрема	25,00%
Канцеларијска опрема и намештај	12,50%
Преса ламинир и машина пакерица	8,33%
Путнички аутомобили	12,50%
Вуљушкари	15,00%

15. Обрачуната амортизација није књижена у главној књизи, већ је прокњижен износ од 9.388 хиљада динара, за који нисмо добили никакав документ на основу кога је књижење извршено. Нису нам дати ваљани разлози зашто су стручне службе Друштва, приликом књижења амортизације некретнина и опреме, примениле мању стопу од стопе која је прописана Правилником о рачуноводству и рачуноводственим политикама.
16. Примењујући нижу стопу за амортизацију од стопе која је прописана Правилником о рачуноводству и рачуноводственим политикама Друштво је у пословним књигама мање исказало амортизацију за 14.809 хиљада динара и за исти износ више је исказало садашњу вредност некретнина, постројења и опреме у Билансу стања на дан 31.12.2008. године. Из овог разлога мање су исказани у Билансу успеха трошкови амортизације за 14.809 хиљада динара, што је утицало да се по основу ове неправилности, више искаже добитак у Билансу успеха за 2008. годину.

17. Препоручујемо стручним службама да се у примени рачуноводствених политика придржавају оних политика које су законом или на основу закона – интерним актом усвојене, како би средства и обавезе, као и резултат пословања, били истинито и објективно исказани у финансијским извештајима. Према нашем мишљењу утврђене стопе за амортизацију су доста високе с обзиром да се ради о новим објектима и опреми, те препоручујемо управи Друштва да преиспита рачуноводствене процене за исказивање отписа основних средстава, утврди реалан век коришћења основних средстава и на основу тога донесе одлуку о новим стопама амортизације.
18. Евиденција некретнина (земљиште и зграде) у књиговодству није усклађена са евиденцијом у Катастру непокретности и то:
    - земљиште у власништву Друштва у Клокотовцу површине 74,81 ари, на к.п. бр. 5051/08 укњижена у Лист непокретности бр. 2574 КО Клокотовац, није евидентирано у пословним књигама. Од одговорних радника нисмо добили документацију о куповини земљишта, те нисмо могли да утврдимо његову вредност, нити да проценимо ефекте на исказану вредност некретнина;
    - земљиште у Милорцу, Партизански пут 515, површине 1ха 57,49ари, на катастарској парцели бр. 5059/1 уписано у Лист непокретности бр. 2521 КО Клокотовац, у вредности од 3.166 хиљада динара, је државна својина и дато је Друштву у закуп на 99 година, те га треба исказивати као право коришћења на *рачуну 014 - Остала нематеријална улагања*;
    - у Катастар непокретности укњижене су две пословне зграде: производни објекат и зграда управе на катастарској парцели бр. 5059/1, Лист непокретности бр. 2521 КО Клокотовац, док се у аналитици основних средстава воде као један објекат у вредности од 143.333 хиљаде динара.
19. У 2008. години Друштво је завршило и активирало производни погон за израду копир-картица и зграду управе у Клокотовцу у вредности од 151.806 хиљада динара: књиговодствена вредност грађевинских ра-дова 125.848 хиљада динара и приписане камате и курсне разлике по инвестиционим кредитима у износу од 25.958 хиљада динара. Друштво није саставило записник о пријему зграда, у коме би се утврдила коначна вредност некретнина, нити је Директор Друштва донео одлуку да се камате и курсне разлике припишу набавној вредности некретнина, нити је то регулисано Правилником о раучуноводству и рачуноводственим политикама. Одговорни радници у књиговодству нису имали валидан документ за књижење предметних зграда, нити су извршили сравњење трошкова градње (набавна вредност) са одговорним лицем, те се нисмо могли уверити у вредност активираних пословних зграда у износу од 151.806. хиљада динара.

Дугорочни финансијски пласмани

20. У 2007. години Друштво је исказало учешће у капиталу осталих повезаних правних лица у износу од 595 хиљада динара које се односи на 50% учешћа у капиталу "Мили" д.о.о. Београд. У 2008. години Друштво је без одговарајуће документације искњижило ово учешће на терет нераспоређене добити, односно Решења о гашењу друштва и брисања из Регистра привредних субјеката. Уколико је Друштво брисано из регистра треба доставити ревизору копију решење, а уколико Друштво није брисано треба извршити исправку у Билансу стања.
21. Друштво је исказало учешће у зависном друштву у износу од 74 хиљаде динара на *рачуну 030*, за шта нам није достављена документација о ком друштву се ради; копију извода из Регистра привредних субјеката треба доставити ревизору.
22. У Билансу стања исказани су дугорочни финансијски пласмани у износу од 274 хиљаде динара, који су класификовани као учешће у капиталу осталих придружених правних лица (*рачун 031*), за које нисмо добили одговарајућу документацију и нисмо се могли уверити на шта се учешће односи и да ли је адекватно исказано.
23. Друштво је учешће у капиталу зависног друштва "Колос" д.о.о. Београд у износу од 796 хиљада динара искњижило на терет нераспоређене добити, јер је зависно друштво припојено Друштву (Решење о припајању Агенције за привредне регистре број БД 155388/2006 од 03.04.2006. године). Друштво није саставило биланс припајања, иако је било обавезно да то уради. Према члану 400. *Закона о привредним друштвима*, регистрацијом спајања уз припајање, наступају следеће правне последице: 1) имовина друштва које престаје припајањем, укључујући и ненамирена потраживања према трећим лицима, прелази на друштво стицаоца, 2) дугови и друге обавезе друштва које престаје припајањем према трећим лицима прелазе на друштво стицаоца, као новог дужника, 3) узајамна потраживања између друштва које престаје припајањем и друштва стицаоца, која још нису намирена, гасе се услед сједињавања дужника и повериоца у истом лицу, 4) уделичари друштва које престаје припајањем постају уделичари друштва стицаоца, 5) друштво које се спаја уз припајање престаје да постоји без спровођења поступка ликвидације.

Залихе готових производа

24. На дан 31.12.2008. године исказане су залихе у износу од 53.308 хиљада динара: залихе материјала 17.853 хиљаде динара и залихе готових производа 35.455 хиљада динара. Залихе готових производа на дан 31.12.2008. године мање су од вредности залиха на дан 31.12.2007. године за 9.419 хиљада динара, те је по том основу Друштво у Билансу успеха требало да искаже смањење прихода на *рачуну 631 - Смањење вредности залиха недовршених и готових производа и недовршених услуга*. Због тога су пословни приходи исказани у већем износу за 9.419 хиљада динара.
25. У оквиру залиха готових производа, залихе готових производа у магацину исказане су у износу од 9.142 хиљаде динара, а залихе производа у сопственим продавницама у износу од 26.313 хиљада динара. Пописом су утврђене залихе готових производа у продавницама на дан 31.12.2008. године у износу од 36.498 хиљада динара по малопродајним ценама, док су залихе у главној књизи по малопродајној цени исказане у износу од 46.369 хиљада динара, односно у износу већем за 9.871 хиљаду динара.
26. Залихе производа у малопродаји исказују се у главној књизи, преко *рачуна 121* који није прописан контним планом *Правилником о контном оквиру и садржини рачуна у контном оквиру за привредна друштва, задруге, друга правна лица и предузетнике* ("Службени гласник РС", бр. 114/06 и 119/08). Друштво не води погонско књиговодство (класа 9), већ све залихе готових производа у главној књизи евидентира преко *рачуна 120* и *121*, што је супротно рачуноводственим прописима, контном оквиру и принципима билансирања. Према Контном оквиру, залихе производа у сопственим малопродајним објектима воде се преко *рачуна 912*, залихе готових производа у магацину преко *рачуна 960* и реализација производа преко *рачуна 980*. У главној књизи на *рачуну 120* књижи се само повећање или смањење залиха исказаних на дан 31.12 текуће године у односу на претходну годину, у корист *рачуна 630*, уколико је исказано повећање залиха, или на терет *рачуна 631*, уколико је исказано смањење залиха.
27. Трошкове продатих производа у продавницама односно затварање *рачуна 121* и *120* одговорни рачуновођа вршио је преко рачуна недовршена производња *рачун 110*, налозима З-4, З-5, З-6 и З-7 од 31.12.2008. године, а преко разлике у цени (*рачун 1290*), што је такође недозвољено и мимо свих прописа, јер у контном плану и прописаној билансној шеми не постоји рачун трошкови реализованих производа; тај рачун је прописан у класи 9, те је Друштво било дужно да залихе производа у малопродаји и велепродаји књижи у погонском књиговодству.

28. *Законом о рачуноводству и ревизији*, *Правилником о контном оквиру и садржини рачуна у контном оквиру* и *Правилником о садржини и форми образаца финансијских извештаја* прописано је да се Биланс успеха саставља по принципу укупних трошкова, а не по принципу реализације, те је стога прописан контни оквир за погонско књиговодство, где се трошкови продатих производа и услуга исказују на *рачуну 980* на терет *рачуна 960* и *рачуна 912*. У финансијском књиговодству не постоји конто трошкови продатих производа и услуга, те није могуће промет производа у велепродаји и малопродаји евидентирати у финансијском књиговодству. Према члану 65. Правилника о контном оквиру, производна правна лица у класи 9 обавезно воде основне рачуне: *900, 902*, групе *рачуна 95* и *96* и *рачуне 980, 982* и *983*. Остале рачуне предвиђене у класи 9, производна правна лица могу да воде у складу са својим потребама и начином обрачуна трошкова и учинака. Трговинска правна лица и предузетници нису обавезни да воде евиденцију у оквиру рачуна класе 9.
29. Залихе производа у малопродаји по малопродајним ценама исказане су у главној књизи у већем износу за 9.872 хиљаде динара у односу на пописно стање и стање у трговачким књигама, ПДВ у залихама више за 4.080 хиљада динара, разлика у цени у залихама у износу од 4.934 хиљаде динара, односно нето залихе у малопродаји више за 858 хиљада динара.
30. Друштво није обезбедило минимум података за праћење производње и готових производа, односно нема евиденцију о укупно произведеним количинама по врстама производа, нити евиденцију о количини продатих производа или пренетих производа у малопродајне објекте. Задужење производа у магацину врши се на основу завршених и оверених радних налога од стране одговорног радника у производњи и пријемнице оверене од магационера. Раздужење производа из магацина врши се на основу отпремнице (екстерне када се производи продају купцима на основу фактура) или интерне (када се производи преносе у малопродајне објекте). Друштво нема устројену књиговодствену евиденцију у погонском књиговодству, на прописаним рачунима класе - 9, нити има валидну магацинску докумантацију (од одговорног лица оверене пријемнице и отпремнице производа), што све даје основа за изражавање сумње у могуће малверзације, продаје робе без издавања рачуна, не обрачунавање ПДВ-а и друге криминалне радње.

Попис залиха

31. Директор Друштва је 04.12.2008. године донео Решење о формирању Централне комисије за попис. Комисије за попис нису саставиле извештај о попису, нити је Директор Друштва донео Одлуку о усвајању пописа. Према члану 4. *Правилника о начину и роковима вршења пописа и усклађивања књиговодственог стања са стварним стањем*, за организацију и правилност пописа одговорно је лице из члана 28. став 3. *Закона о рачуноводству и ревизији*, односно законски заступник правног лица који потписује финансијске извештаје. Стога сматрамо да Одлуку о попису и решења комисијама за попис треба да доноси Директор друштва.
32. Комисије за попис залиха извршиле су физички попис залиха производа у продавницама, и свеле стање у трговачким књигама са пописним стањем, вишкова и мањкова није било. Попис производа у магацину није вршен, од одговорних радника у књиговодству нисмо добили лагер листу производа на дан 31.12.2008. године из робног књиговодства, јер се исто не води.
33. Одредбама члана 1. *Правилника о начину и роковима вршења пописа и усклађивању књиговодственог стања са стварним стањем* прописано је да комисија за попис саставља и доставља Извештај о извршеном попису надлежном органу правног лица, најдоцније 30 дана пре дана састављања годишњих Финансијских извештаја, а ако правно лице подлеже обавезној ревизији, доставља и Предузећу за ревизију, са којим је закључило уговор о ревизији, најдоцније 30 дана по извршеном попису. Према одредбама члана 14. истог Правилника надлежни орган разматра и у року од 30 дана по извршеном попису, пре дана састављања годишњих Финансијских извештаја доноси Одлуку о усвајању извештаја о извршеном попису. Извештај о извршеном попису заједно са пописним листама и одлукама надлежног органа доставља се на књижење ради усклађивања књиговодственог стања са стварним стањем. Обзиром да Директор није разматрао Извештај о извршеном попису, да стање залиха у главној књизи и робном књиговодству није сравњивано са пописним стањем, да одговорни радници у књиговодству нису извршили усклађивање књиговодственог стања са стварним стањем, нисмо се могли уверити у стање исказаних залиха готових производа у магацину у износу од 9.142 хиљаде динара и залиха производа у малопродаји у износу од 26.313 хиљаде динара на дан 31.12.2008. године, јер попис није извршен у складу са *Законом о рачуноводству и ревизији* и *Правилником о начину и роковима вршења пописа и усклађивања књиговодственог стања са стварним стањем*.

34. Наша је препорука да се сви, па и управа Друштва, придржавају одредаба прописаних у законским и/или подзаконским актима, како би се текући послови благовремено и на прави начин решавали. У супротном због одлагања њиховог решавања, могу настати проблеми за чије ће решавање требати много више напора.

Краткорочни финансијски пласмани

35. Краткорочни финансијски пласмани исказани су у износу од 5.430 хиљада динара и односе се на дугорочне стамбене кредите дате радницима за решавање стамбених потреба по уговорима у износу од 5.130 хиљада динара и потраживања за ХОВ којима се тргује у износу од 300 хиљада динара. Стамбени кредити дати су са отплатним роком од 10 година, те их треба евидентирати на *рачуну 038 - Остали дугорочни финансијски пласмани*.
36. ХОВ којима се тргује у износу од 300 хиљада динара, односе се на купљене акције "Колекционар" А.Д. Београд, које је требало књижити на *рачуну 030 - Учешћа у капиталу зависних правних лица* и почетним билансом припајања искњижити из пословних књига на терет капитала припојеног друштва. Како биланс припајања није рађен, потраживање треба књижити на остале расходе тј. на *рачун 579* или *рачун 591*.

Потраживања на основу продаје

37. Друштво нема усаглашена стања потраживања од купаца у иностранству у износу од 20.197 хиљада динара. Нисмо били у могућности да се путем независне потврде салда, нити другим алтернативним поступцима ревизије, уверимо у обелодањени износ потраживања од купаца у иностранству.
38. У поступку ревизије финансијских извештаја за 2008. годину нису нам пружени документовани докази да је Друштво ради стварања потребне Исправке вредности ових потраживања извршило процену ненаплативих потраживања по основу продаје, а што је требало урадити у складу са критеријумима из интерног акта – Правилника о рачуноводству и рачуноводственим политикама.
39. Износ од 6.388 хиљада динара исказан на *рачуну 6111 – Приходи од продаје производа на велико* треба у складу са *Правилником о контном оквиру и садржини рачуна у контном оквиру за привредна друштва, задруге, друга правна лица и предузетнике* евидентирати на *рачуну 612 – Приходи од продаје производа и услуга на домаћем тржишту*, као што показују одређене фактуре које су тестиране.

Новчана средства

40. Увидом у Извод број И - 304 код „Мими банке“ Београд стање на динарском текућем рачуну на дан 31.12.2008. године износи 268.260 динара, док је у закључном листу евидентиран износ од 174.986 динара - разлика је у износу од 93.275 динара. Увидом у Извод број И - 214 код „Соколске банке“, Нови Сад стање на динарском текућем рачуну на дан 30.12.2008. године износи 65.642 динара, док је у Закључном листу исказан износ од 144.516 динара - разлика износи 78.874 динара. Друштво нема усаглашена стања новчаних средстава са изводима банака, нема усаглашена стања хартија од вредности (чекови), нити стања пазара на прелазним рачунима, није вршило попис новчаних средстава, те се нисмо могли уверити у исказане готовинске еквиваленте и готовину у износу од 3.557 хиљада динара.

Обавезе из пословања

41. Друштво нема усаглашене обавезе према добављачима у иностранству у износу од 10.909 хиљада динара. Нисмо били у могућности да се путем независне потврде салда, као и због недоступности одговарајуће документације, другим поступцима ревизије уверимо у обелодањени износ обавеза према добављачима у иностранству у износу од 10.909 хиљада динара. Друштво није извршило обрачун курсних разлика за обавезе према ино-добављачу “Макси” Немачка, у износу од 5.591 хиљаду динара, те су негативне курсне разлике исказане у мањем износу за 5.591 хиљаду динара, као и обавезе из пословања.
42. На *рачуну 4330 - Обавезе према добављачима* евидентирана обавеза према Милић Слободану по основу продаје машине у претходној години, која је исказана налогом за књижење почетног стања. Није нам достављена одговарајућа документација - фактура у вези продаје ове машине, те се нисмо могли уверити у исправност књижења. Копију фактуре о продаји треба доставити ревизору. Налозима Н/30 и Н/31 од 31.12.2008. године смањена је обавеза за 280 хиљада динара, сторнирањем осталих производних услуга (рачун 5399), што није дозвољено књижење, те су остали расходи исказани у мањем износу за 280 хиљада динара и за исти износ обавезе из пословања. Запослени нису имали коментар о горе приказаној евиденцији пословне промене. У почетно стање на овој картици у износу од 1.265 хиљада динара нисмо могли да се уверимо, с обзиром да исто не постоји евидентирано у аналитичкој евиденцији добављача за претходну годину.

Капитал

43. Друштво је погрешно исказало капитал на дан 31.12.2008. године на *рачуну 302 - Улози* у износу од 29.657 хиљада динара. Према нашој препоруци у Писму ревизора за 2007. годину, основни капитал исказан на *рачуну 301 - Удели друштва са ограниченом одговорношћу* који је исказан у износу од 74 хиљаде динара требало је усагласити са регистрованим капиталом код Агенције за привредне регистре у износу од 62.968 ЕУР. Друштво не може исказивати капитал на *рачуну 302*.

44. Друштво је на *рачуну 311* исказало неуплаћен уписан капитал у износу од 116 хиљада динара, за који нисмо добили одговарајућу документацију; наведени износ је прекњижен са *рачуна 309 - Остали капитал*, те предлажемо да се изврши исправка, јер Друштво нема неуписаног капитала.

Остале обавезе

45. Обавезе за порез на зараде за 2008. годину обрачунате и исказане на *рачуну 4510* мање су од исказаних трошкова пореза у Билансу успеха на *рачуну 520* за 1.169 хиљада динара. Такође обрачунати доприноси на терет радника већи су за 815 хиљада динара од исказаних трошкова на рачуну 520. Друштво треба да изврши усаглашење обрачунатих обавеза по основу зарада и исказаних трошкова и изврши корекције у 2008. години.

Контрола књижења зарада	Обрачун за 2008. годину	Биланс успеха рачун 520	Разлика
Нето зараде - 4500	24.743	24.703	40
Порез на зараде - 4510	3.610	2.441	1.169
Укупно	**28.353**	**27.144**	**1.209**
Доприноси на терет радника	5.657	6.472	(815)
Доприноси на терет послодавца	5.625	5.856	(231)

46. Друштво је у пореском билансу ПБ - 1 (р.б. 48) исказало опорезиву добит у износу од 293 хиљаде динара и обавезу пореза на добит у Пореској пријави – ПДП у износу од 29 хиљада динара. Пореска основица у Пореском билансу погрешно је исказана, јер је Друштво погрешно обрачунало пореску амортизацију (Образац ОА), тако што је приказало садашњу вредност опреме (група II, III, IV и V) у износу од 58.679 хиљада динара, што не одговара стању опреме у аналитици основних средстава и главној књизи:

набавна вредност опреме износи 51.790 хиљада динара, а садашња вредност 45.661 хиљаду динара. Садашња (неотписана) вредност опреме у Обрасцу ОА исказана је у већем износу за 6.889 хиљада динара од књиговодствене набавне вредности, односно од садашње књиговодствене вредности већа је за 13.018 хиљада динара. С обзиром да Друштво примењује знатно ниже стопе за обрачун књиговодствене амортизације од 4,76% за сву опрему, од стопа пореске амортизације, то разлика у обрачуну книговодствене и пореске амортизације исказана у Пореском билансу од 5.958 хиљада динара (9.046 - 3.088) није тачна.

47. Порез на добит у Билансу успеха исказана је у износу од 566 хиљада динара, што неодговара исказаној обавези за порез у Пореској пријави. Друштво треба да састави нови Порески биланс према коригованим финансијским извештајима. Такође треба да утврди нову пореску евиденцију основних средстава по амортизационим групама и изврши поновни обрачун пореске амортизације.

Финансијски приходи и расходи

48. Налогом Н/015 од 31.12.2008. године књиговодство је књижило курсне разлике по потраживањима и обавезама исказаним у валути за које није имало ваљан преглед исказаних обавеза и обрачуна, нити је приложило девизне картице о стању обавеза у валути из којих би се могло утврдити веродостојност исказаних ставку, те се нисмо могли уверити на шта се односи износ негативних курсних разлика исказан на рачуну *562 – Расходи камата* у износу од 2.266 хиљада динара, нити у износ позитивних курсних разлика исказан на рачуну 663 у износу од 2.834 хиљаде динара, те сматрамо ово књижење неоснованим и предлажемо да одговорни радник у књиговодству изврши корекције по овом налогу.

Остали приходи

49. Остали приходи су по основу укидања одложених пореских обавеза исказани у износу од 3.037 хиљаде динара. Друштво је у 2008. години укинуло одложене пореске обавезе у корист осталих прихода, што је у супротности са *МРС 12 Порези из добитка*. Сходно *МРС 12 Порези из добитка* исказивање одложених пореских средстава или обавеза по основу привремених разлика врши се у корист или на терет текуће добити, односно, укидање одложених пореских обавеза или средстава врши се на терет добити. Из напред изнетих разлога, остали приходи и добит у Билансу успеха за 2008. годину су исказани у већем износу за 3.037 хиљада динара.

В. ОСТАЛА ПИТАЊА

50. Наша је основна и једина намера да Вам добронамерно укажемо на неправилности и слабости које, по нашем мишљењу, постоје у делу пословања које смо контролисали са циљем да предузмете потребне корективне мере. Не претендујемо да су квантификације неправилности апсолутно тачни износи и да су наше препоруке једини начин за отклањање наведених неправилности и слабости. Напротив ценећи Ваше искуство и искуство Ваших сарадника, очекујемо да ћете предузети, по Вама потребне мере ради отклањања ових и других неправилности које евентуално постоје у делу пословања које смо контролисали. На органу управљања је одговорност за предузимање корективних мера ради отклањања утврђених неправилности, како ових са којима Вас на овај начин упознајемо, тако и свих других које уочите да постоје.
51. У прилогу Вам достављамо предлог корекција Финансијских извештаја које смо могли квантификовати у поступку ревизије за 2008. годину, које треба да спроведете посебним налогом под 01.01.2009. године у пословним књигама. За 2008. годину према овим корекцијама треба да саставите нове финансијске извештаје (све обрасце) и напомене уз финансијске извештаје.

Овлашћени ревизор

У Београду,
25.06.2009. године _____

ДИРЕКТОРУ
„Мишко“ д.о.о. Прелевци
34/2009

ИЗВЕШТАЈ ОРГАНУ УПРАВЉАЊА
о неправилностима и слабостима у финансијском извештавању утврђеним приликом вршења ревизије финансијских извештаја за 2008. годину

1. Након извршене ревизије финансијских извештаја, када је то потребно, у форми овог извештаја упознајемо орган управљања са неправилностима и слабостима у финансијском извештавању које смо утврдили приликом обављања ревизије, а који би, по нашем мишљењу, полазећи од законске одговорности, требао да разматра орган управљања.

А. ОБАВЕЗА ВРШЕЊА РЕВИЗИЈЕ И ПРИКАЗИВАЊА ФИНАНСИЈСКИХ ИЗВЕШТАЈА

2. Предузеће за ревизију “Синергија” д.о.о. Београд је у циљу изражавања мишљења да ли ти финансијски извештаји истинито и објективно приказују стање имовине, обавеза и капитала, као и резултат пословања, извршило ревизију финансијских извештаја фирме „Мишко“ д.о.о. Прелевци (у даљем тексту: Друштво) за 2008. годину у функцији стручне ревизорске институције. Као критеријум за изражавање мишљења служи законска регулатива, професионална регулатива (*Међународни стандарди финансијског извештавања* и *Међународни стандарди ревизије*) и интерна регулатива (општа акта која је донело правно лице).
3. Да би изразили мишљење о истинитости и објективности финансијских извештаја ревизори примењују одговарајуће поступке ревизије којима се обезбеђује довољно адекватиних доказа на којима ће заснивати своје мишљење.
4. Као што је описано у тачци 1. овог извештаја, наша је пракса да након извршене ревизије финансијских извештаја нашим клијентима, поред Извештаја о извршеној ревизији (тачка 5.), доставимо, по потреби, и Извештај органу управљања. Он садржи чињенице о утврђеним неправилностима у исказивању финансијског стања и резултата пословања као и слабости у систему интерних рачуноводствених контрола које су утврђење приликом

вршења ревизије финансијских извештаја. Ово, са циљем да се органу управљања скрене пажња на утврђене неправилности и слабости и да се дају препоруке како да се, по нашем мишљењу, отклоне утврђене неправилности и слабости.

5. Због природе провера и других инхерентних ограничења, укључујући и ограничења рачуноводственог система и система интерних контрола, постоји ризик да нека материјално значајна грешка може остати неоткривена. С тога утврђене неправилности и слабости које износимо у овом Извештају не морају бити и једине које евентуално постоје при исказивању финансијског стања и резултата пословања и/или у систему интерних рачуноводствених контрола.

Б. НЕПРАВИЛНОСТИ И СЛАБОСТИ УТВРЂЕНЕ ПРИЛИКОМ ВРШЕЊА РЕВИЗИЈЕ ФИНАНСИЈСКИХ ИЗВЕШТАЈА

Усаглашеност са Међународним рачуноводственим стандардима

6. До 2006-те године сва мала правна лица су имала обавезу непосредне примене МСФИ. Новим Законом о рачуноводству и ревизији (из 2006. године) та обавеза је укинута. Друштво је мало правно лице и има право да уместо МСФИ примењује Правилник о начину признавања и процењивања имовине, обавеза, прихода и расхода малих правних лица и предузетника („Службени гласник РС“, бр. 106/2006 и 111/206). За потребе финансијског извештавања Друштво је наставио да примењује МСФИ, иако то није регулисао у свом релевантном општем правном акту. Наиме, Друштво није усвојило Правилник о рачуноводству и рачуноводственим политикама, а самим тим није децидирано изабрао основу за финансијско извештавање. Обавеза Друштва је да усвоји Правилник о рачуноводству и рачуноводственим политикама.

Основна средства

7. Основна средства у пословним књигама чине опрема и опрема у прибављању садашње вредности од 1.013 хиљаде динара. За 2009. годину није прокњижен трошак амортизације у износу од 33 хиљаде динара, односно урађено је погрешно књижење ставом за књижење: 450/0239. Препорука је, да се у коригованим финансијским извештајима исправи трошак амортизације и обавеза за нето зараде.

Попис

8. Друштво није урадило попис залиха непродатих карата. У време вршења ревизије нисмо били у могућности да се другим начинима уверимо у стање непродатих карата на датум биланса. Не врши се задуживање одговорног лица са бланкетима непродатих карата. Нисмо били ни у могућности да се уверимо у висину исказаног прихода по основу продатих карата.

   Сем тога, зато што је ревизија уговорена након рока у којем је попис требало радити нисмо ни могли иницирати попис средстава и обавеза.

   Пописне листе са стањем на дан 31.12.2008. године нисмо имали на увид.

   Препорука је, да се Пописне листе и Одлуке о попису за 2008. годину доставе ревизији на увид.

Потраживања

9. У 2008. години потраживања су евидентирана на позицијама купци у земљи, потраживања од државних органа и организација и остала потраживања. Поступцима ревизије установили смо: да позицију купци у земљи треба смањити за износ који се односи на непрокњижену позицију купци у иностранству. Потраживања од других органа и организација нису затворена са одговарајућим прелазним рачуном. Наша препорука је да се у финансијским извештајима ова стања коригују за утврђене износе.

Готовина и готовински еквиваленти

10. Књиговодствено стање готовине и готовинских еквивалената се не слаже са изводима (динарским и девизним) код пословних банака. Наша препорука је да се у финансијским извештајима ова стања усагласе са изводима пословних банака.

Губитак изнад висине капитала

11. Начин покрића губитка изнад висине капитала извршен у 2008. години није у складу са МСФИ и Законом. Препорука је да се изврши исправка финансијских извештаја, а покриће губитка изнад висине капитала да се уради у 2009. години (у 2009. години донети Одлуку о покрићу губитка изнад висине капитала).

Нераспоређени добитак

12. Позиција није усклађена са Пореским билансом за 2008. годину. Наиме, у Билансу успеха за 2008. годину исказан је порески расход од 80 хиљада динара, а у пореском билансу, односно пореској пријави Порески расход је 447 хиљада динара. Наша препорука за ову позицију јесте да се усклади са Пореским билансом и Пореском пријавом за 2008. годину. Напомињемо да нам није стављен на увид материјал на основу којег је састављен порески биланс и пореска пријава за 2008. годину.

Губитак до висине капитала

13. Начин покрића губитка до висине капитала извршен у 2008. години није у складу са МСФИ и Законом. Препорука је да се изврши исправка финансијских извештаја, а покриће губитка до висине капитала да се уради у 2009. години (у 2009. години донети Одлуку о покрићу губитка до висине капитала).

Краткорочне обавезе

14. Ревизијом је утврђено:
    - да износ обавеза треба кориговати навише за порез на добит, ПДВ по основу оствареног промета услуга, порез на поклон по основу примљених донација и припадајућих затезних камата због кашњења у плаћању наведених обавеза;
    - да се добављачи са дуговним салдом пребаце на Дате авансе;
    - да се пасивна временска разграничења коригују јер су повећана без доказног документа за књижење – повећана су и пасивна временска разграничења и трошкови за 27.255 хиљада динара, чиме је нетачно исказан резултат и обавеза за порез на добит.

    Наша препорука је да се изврше исправке наведених ситуација.

В. ОСТАЛА ПИТАЊА

15. Није испоштовано начело доследности да се иста пословна промена увек евидентира на истим позицијама прихода и расхода. Ово начело није испоштовано ни при попуњавању обрасца Биланса успеха за 2008. годину, где наиме, ставке расхода нису попуњене у складу са стањем на одговарајућим рачунима расхода.

16. Друштво нема прописане и од стране органа управљања усвојене интерне контролне поступке.

17. Према члану 28. став 2. *Закона о рачуноводству и ревизији* орган управљања правног лица је одговоран за истинито и поштено приказивање финансијских извештаја, а према ставу 3. исто члана финансијске извештаје потписује законски заступник правног лица, као и лице одредјено општим актом за његово састављање. На основу члана 4. Статута Друштва председник Управног одбора представља и заступа Друштво. Истим чланом прописано је да председник Управног одбора може пренети одређена овлашћења из свог делокруга на директора Друштва. Напомињемо да је финансијске извештаје потписао председник Скупштине, који по Статуту то није овлашћен да уради.

    Друштво није закључило уговор о поверавању вођења пословних књига и састављању финансијских извештаја са лицем, односно предузетником који је саставио финансијске извештаје за 2008. годину (обавеза произлази из члана 17. став 1. Закона о рачуноводству и ревизији).

16. На основу наших препорука и Ваших додатних сазнања кориговане Финансијске извештаје за 2008. годину треба да усвоји орган управљања Друштвом (на основу Статута Друштва).

17. Мишљење ревизора биће засновано на коригованим финансијским извештајима.

18. Наша је основна и једина намера да Вам добронамерно укажемо на неправилности и слабости које, по нашем мишљењу, постоје у делу пословања које смо контролисали са циљем да предузмете потребне корективне мере. Не претендујемо да су квантификације неправилности прави износи и да наше препоруке буду једини начин за отклањање наведених неправилности и слабост. Напротив ценећи Ваше искуство и искуство Ваших сарадника, очекујемо да ћете предузети, по Вама потребне мере ради отклањања ових и других неправилности које евентуално постоје у делу пословања које смо контролисали.

19. Напомињемо да ревизија нема овлашћења да предузима било какве друге корективне мере осим да Вас упозна са утврђеним неправилностима и слабостима. На органу управљања је одговорност за предузимање корективних мера ради отклањања утврђених неправилности, како ових са којима Вас на овај начин упознајемо, тако и свих других које уочите да постоје.

У Београду,
23.05.2009. године

Овлашћени ревизор

_____

UNIVERZITET
PRIVATNI
AKREDITOVANI
UNIVERZITET
SINGIDUNUM

8. ЛИТЕРАТУРА

1. ACCA , The Chartered Association of Certified Accountants, Open Learning Programme, превод и издање Савеза рачуновођа и ревизора Србије, Београд, 1992. године
2. Dan M. Gyy, Px.D. CPA D.R. Carmichael, Px.D. CFE, Водич за међународне стандарде ревизије и сродних услуга – Практична упутства, 2002. године
3. IFAC Handbook Technical Pronouncements, International Standards on Auditing, International Federation of Accountants, New York, 1988. године
4. Међународни стандарди ревизије и уверавања, превод, СРРС, Београд, 2008. године
5. Петровић др Зоран, Међународни стандарди ревизије, Универзитет Сингидунум, Београд, 2008. године
6. Rick H., Arnold S., Roger D., Philip W., Принципи ревизије, међународна перспектива, Савез рачуновођа и ревизора Републике Српске, Бања Лука, 2002. године
7. Станишић др Милован, Методологија ревизије, Универзитет Сингидунум, Београд, 2008. године
8. Станишић др Милован, Практикум из методологије ревизије, Универзитет Сингидунум, Београд, 2006. године
9. Станишић др Милован, Ревизија, Универзитет Сингидунум, Београд, 2008. године
10. William F. Messier Jr. Revizija, priručnik za revizore i studente s rešenjima zadataka II dopunjeno izdanje, Faber & Zgombić Plus, страна 50, Zagreb, 2000. године.

Odlukom Senata Univerziteta "Singidunum", Beograd, broj 636/08 od 12.06.2008, ovaj udžbenik je odobren kao osnovno nastavno sredstvo na studijskim programima koji se realizuju na integrisanim studijama Univerziteta "Singidunum".

CIP - Каталогизација у публикацији
Народна библиотека Србије, Београд

657.6

СТАНИШИЋ, Милован, 1952-
Ревизијски закључни извештај / Милован Станишић, Косана Вићентијевић. - 1. изд. - Београд : Универзитет Сингидунум, 2009 (Лозница : Младост груп). - VI, 185 стр. : табеле ; 25 cm

Тираж 300. - Напомене и библиографске референце уз текст. - Библиографија: стр. 185.

ISBN 978-86-7912-220-9
1. Вићентијевић, Косана, 1971- [аутор]
а) Финансијски извештаји - Ревизија
COBISS.SR-ID 170550540

© 2009.
Sva prava zadržana. Ni jedan deo ove publikacije ne može biti reprodukovan u bilo kom vidu i putem bilo kog medija, u delovima ili celini bez prethodne pismene saglasnosti izdavača.