

UNIVERZITET SINGIDUNUM

**Departman za
poslediplomske studije**



MASTER RAD

REVIZIJA STALNIH SREDSTAVA

Mentor:
Prof. dr Milovan Stanišić

Student:
Nenad Veselinović
Broj indeksa
402299/2009

S A D R Ź A J

UVOD	05
1.1 Cilj i predmet istraživanja	06
1.2 Metode istraživanja	07
1.3 Struktura rada	09
POJAM STALNIH SREDSTAVA	10
2.1 Podela stalnih sredstava	10
2.2 Stalna sredstva u materijalnom obliku	11
KNJIGOVODSTVENO OBUHVATANJE OSNOVNIH SREDSTAVA	13
3.1 Primanje osnovnih sredstava bez naknade	14
3.2 Kupovina osnovnih sredstava	15
3.3 Izgradnja osnovnih sredstava	16
3.4 Ostali načini povećanja osnovnih sredstava	18
3.5 Ustupanje osnovnih sredstava bez naknade	18
3.6 Prodaja osnovnih sredstava	19
3.7 Rashodovanje osnovnih sredstava	19
3.8 Ostali načini smanjenja osnovnih sredstava	20
REVIZIJA FINANSIJSKIH IZVEŠTAJA	22
4.1 Ciljevi finansijskog izveštavanja	23
4.2 Kvalitet finansijskih izveštaja	24
4.3 Revizorska načela	25
4.4 Standardi revizije	25
4.5 Zakonski propisi o reviziji	25
4.6 Problemi revizorske prakse	25
REVIZIJA VREDNOVANJA SREDSTAVA I NEMATERIJALNIH ULAGANJA	26
INTERNI MARKETING I REVIZIJA STALNIH SREDSTAVA	31
PROCENA RIZIKA KONTROLE I ISPRAVNOSTI TVRDNJI STALNIH SREDSTAVA	33
6.1 Tvrdnja o osnovanosti	37
6.2 Tvrdnja o integralnosti	37
6.3 Tvrdnja o pravima i obavezama	37
6.4 Tvrdnja o oceni i alokaciji	38

6.5 Tvrdnja o prikazivanju i izveštavanju	39
PLANIRANJE REVIZIJE I DOKUMENTACIJA U VEZI KNJIGOVODSTVA OSNOVNIH SREDSTAVA	39
7.1 Planiranje procesa revizije osnovnih sredstava	39
7.2 Sticanje saznanja o preduzeću i privrednoj grani	40
7.3 Preliminarni analitički postupci	40
7.4 Sticanje saznanja o računovodstvenim sistemima i sistemima interne kontrole	
7.5 Planiranje značajnosti	42
7.6 Priprema memoranduma o planu revizije i priprema programa revizije	42
7.7 Terminski raspored postupaka revizije	43
7.8 Dokumentacija o pribavljanju osnovnih sredstava	43
7.9 Dokumentacija o osnovnim sredstvima u upotrebi	44
7.10 Dokumentacija o stavljanju van upotrebe osnovnih sredstava	45
ORGANIZACIJA I METODOLOGIJA REVIZIJE	46
8.1 Izražavanje revizorskog mišljenja na osnovu dokaza	46
8.1.1 Kvalitet i kvantitet dokaza	46
8.2.2 Vrste dokaza	47
8.1.2.1 Interne kontrole kao dokaz	47
8.1.2.2 Fizički dokaz	48
8.1.2.3 Dokumentarni dokazi	48
8.1.2.4 Glavna knjiga i dnevnici kao dokazi	49
8.1.2.5 Poređenja i racio brojevi kao dokazi	49
8.1.2.6 Računska kontrola kao dokaz	50
8.1.2.7 Usmeni dokazi	50
8.2 Testovi i uzorci	51
8.2.1 Izbor uzoraka za reviziju	51
8.2.1.1 Blok uzorak	52
8.2.1.2 Sistemski uzorak	52
8.2.1.3 Stratifikovani uzorak	53
8.2.2 Ocena grešaka nađenih u uzorcima	53
8.2.3 Nedostaci prosuđivanja	53
8.2.4 Prednosti statističkih metoda za izbor i primenu uzoraka u reviziji	54
8.3 Radne beleške revizora	56
8.3.1 Svrha i zahtevani kvalitet radnih beleški revizora	56
8.3.2 Planiranje radnih beleški	58
8.3.3 Standardi za pripremanje radnih beleški	58
IZVEŠTAJ NEZAVISNOG REVIZORA	59
9.1 Sadržina izveštaja	59
9.2 Forma izveštaja	61
9.2.1 Standardni izveštaj u kome revizor izražava pozitivno mišljenje	62

9.2.2 Izveštaj u kome revizor izražava mišljenje sa rezervom	63
9.2.3 Izveštaj u kome revizor izražava negativno mišljenje	64
9.2.4 Izveštaj u kome se revizor uzdržava od davanja mišljenja	66
9.2.5 Modifikovanje izveštaja revizora koji sadrži pozitivno mišljenje	67
9.2.6 Postupci provere stalnosti poslovanja koje revizor izvodi kako bi mogao formirati mišljenje	68
9.2.7 Okolnosti koje mogu dovesti do uzdržavanja mišljenja revizora koje nije pozitivno	71
9.3 Neizvesnosti koje dovode do izražavanja u mišljenju revizora	74
9.4 Finalizacija izveštaja revizora	76
9.5 Izveštaj revizora u opširnom obliku	77
RADNA DOKUMENTACIJA	79
10.1 Namena radne dokumentacije	79
10.2 Osnova za planiranje revizije	80
10.3 Evidencija prikupljenih dokaza i rezultata testova	80
10.4 Podaci za utvrđivanje odgovarajućeg izveštaja revizije	80
10.5 Osnova za nadgledanje od strane nadzornih organa i partnera	81
10.6 Sadržaj organizacije	81
10.7 Trajni dosijei	82
10.8 Tekući dosijei	83
10.9 Program revizije	83
10.10 Opšte informacije	83
10.11 Zaključni list	84
10.12 Ispravka i reklasifikacija stavki	84
10.13 Reklasifikacija stavki	84
10.14 Spoljna dokumentacija	85
10.15 Piprema radnih papira	85
10.16 Vlasništvo nad radnim papirima	85
10.17 Poverljivost radnih papira.	86
11.1 Knjiženje stalnih sredstava na primeru preduzeća FERROMET d.o.o Beograd	86
ZAKLJUČAK	95
LITERATURA	97

UVOD

Problematika revizije stalnih sredstava u preduzećima u ovom radu obrađena je tako da može pružiti uvid u strukturu stalnih sredstava, njihovo računovodstveno obuhvatanje, način i postupke revizije, finansijskih izveštaja i revizije za segment stalnih sredstava, koristeći se standardima revizije.

U računovodstvenom smislu, stalna sredstva preduzeća se prvenstveno indetifikuju i razvrstavaju sa stanovišta njihove funkcije ili sa stanovišta njihovog materijalnog oblika u okviru vrednosti ukupne aktive i opredeljuju im pripadajuće izvore u okviru vrednosti pasive.

Da bi se razumeo stvarni značaj revizije neophodno je najpre, osvrnuti se na pojam i načela revizije i osnovnih sredstava, zatim na cilj i zadatke revizije, a potom i na oblike i metode revizije, kao i uticaj revizije na testiranje ispravnosti finansijskih izveštaja koji se tiču stalnih sredstava.

Revizija i kontrola predstavljaju dve strane ispitivanja ekonomike preduzeća. Zajedničko kontroli i reviziji jeste objekat ispitivanja (preduzeće), s jedne strane i cilj ispitivanja (doći do saznanja o ispravnosti i uspešnosti rada preduzeća s namerom da se negativne strane preduzeća odstrane, a pozitivne potenciraju i održe), s druge strane.

Prema Leitner-u pod revizijom privrednog preduzeća se podrazumeva plansko i stručno nadziranje internog i eksternog ekonomskog rada preduzeća. Ovako širokim shvatanjem revizije mogu se dakle, obuhvatiti sve vrste ispitivanja u preduzeću, a zatim, izvesti uži pojmovi revizije tako da se najpre utvrdi: čiji organi kontrolišu, kada kontrolišu i kako se kontroliše.

Upravo na taj način dolazimo do saznanja da kontrola može biti: prema organima (interna i eksterna), prema vremenu (permanentna i periodična i spradicna), prema intezitetu (formalna i materijalna).

Klebba pojam revizije izvodi iz pojma kontrole, ali s tom razlikom da kontrolu indetifikuje sa nadzorom, a reviziju naziva ispitivanjem.

U savremenim uslovima poslovanja u svakom društveno ekonomskom sistemu bez obzira na vladajuće svojinske oblike prisutna je potreba za nezavisnom revizijom računovodstvenih iskaza. Uloga i značaj revizije se menjao kroz razvoj privrede, a korak sa savremenim uslovima privređivanja je objektivno moguće uhvatiti samo onda kada jedno društvo pokaže realnu volju i želju za istinitim i poštenim računovodstvenim informisanjem svih zainteresovanih korisnika. Revizija predstavlja prema Schlosser-u sistematsko ispitivanje finansijskih izveštaja, knjiženja i poslovnih transakcija, s ciljem da se utvrdi podudarnost sa opšte prihvaćenim računovodstvnim principima, kako bi se vlasnici kapitala informisali o utvrđenom stanju.

Funkcionisanje preduzeća kao sistema započinje pribavljanjem njegovih elemenata: radne snage, sredstava za rad i predmeta rada (materijala) u cilju izvršavanja određenog zadatka.

U sklopu toga možemo reći da se sredstva za rad, i predmeti rada stalno angažuju u proizvodnji i na taj način se obezbeđuju materijalni uslovi za reprodukciju. Reprodukcijska je u biti stalno, permanentno, neprekidno obnavljanje procesa proizvodnje kao preduslova za opstanak i razvoj svakog društva.

Često se poistovjećuje pojam sredstava za rad sa stalnim sredstvima, međutim stalna su mnogo širi pojam u koji pored sredstava za rad ubrajamo i određena prava i potraživanja po osnovu stalnih sredstava.

Ali ni sva sredstva za rad, nisu uvijek stalna sredstva. To su na primer sitan alat i inventar koji ne ispunjavaju određeni vrednosni kriterijum i čiji vek trajanja nije duži od 1 godine.

U svom radu pokušaću da objasnim šta su u stvari osnovna sredstva, koja je njihova osnovna funkcija, na koji način se klasifikuju, te kako se to ona postepeno troše i zašto.

1.1 Cilj i predmet istraživanja

Predmet istraživanja je proučavanje revizije i njena primena i uloga u kontroli stalnih sredstava u preduzeću. Konkretizovano to znači da ćemo posmatrati i analizirati kategorije stalnih sredstava, kao i finansijske izveštaje i njihov značaj za prezentovanje tacnih informacija krajnjim korisnicima revizije.

Cilj ovog rada je predstaviti ulogu računovodstva u sastavljanju godišnjih finansijskih izveštaja stanja stalnih sredstava u preduzeću i njihovo objektivno prikazivanje kako bi se tako sprecila pojava informacione asimetrije. Koja čini jedan od pratećih problema na našem tržištu.

Naučni cilj istraživanja je da se utvrde mogućnosti za sprečavanje i pronalaženje netačnih i neblagovremenih računovodstvenih informacija koje su „čuvari ulaza“ na finansijskom tržištu, da izazovu nepoverenje koje ugrožava institucije, privredna društva kao i sve ostale učesnike na finansijskom tržištu, i ukazati na postojeće probleme odnosno, odnosno pronaći načine izlaženja iz njih.

Na osnovnim sredstvima usled dejstva brojnih i raznovrsnih poslovnih promena može doći do povećanja ili smanjenja njihove vrednosti. Cilj je:

- opisati glavne kategorije osnovnih sredstava
- objasniti u kakvom je odnosu okruženje kontrole preduzeća u segmentu stalnih sredstava
- opisati testove ispravnosti stalnih sredstava u reviziji
- upoznati programe revizije stalnih sredstava
- utvrditi uslove revizije za potvrdu vrednosti stalnih sredstava

Od kolikog je značaja metoda revizije odnosno njen izbor za samu reviziju vidi se iz činjenice da uspeh revizije stoji i pada sa sadržajem i metodom revizije. Međutim bez

obzira kojom metodom revizije se služimo svaka od njih mora se bazirati na odgovarajućoj dokumentaciji.

1.2 Metode istraživanja

U ovom istraživanju primenićemo sledeće metode naučnog istraživanja: Deduktivne metode, metod analize i sinteze, metod konkretizacije, metod generalizacije, metod kompilacije, i komparativnu metodu. Deduktivna metoda koja ima svrhu da iz opštih stavova izvodi odgovarajuće zaključke. Ova metoda će posebno biti implementirana kod istraživanja vezanih za univerzalne koncepte izveštavanja o pravima izbora računovodstvenih politika koje menadžmentu stoje na raspolaganju i na osnovu kojih će se donositi zaključci vezani za priazivanje izvestaja revizije stalnih sredstava.

Prilikom primene metoda komparacije koristiće se komparacija koja je osmišljena sa ciljem da izvučemo sličnosti i razlike postojeće računovodstvene prakse u razvijenim zemljama i zemljama u tranziciji kao što je naša zemlja.

Metodom kompilacije preuzeli smo tuđa opažanja i stavove koji su relevantni za ovaj istraživački rad.

U prvom redu generalne metode su induktivne i deduktivne, na osnovu njih revizor dolazi do potrebnog zaključka o objektu revizije, koji je alternativan, odnosno izriče da li je nešto učinjeno ispravno ili neispravno, pravilno ili nepravilno.

Međutim, prilikom poslovno-ekonomskih istraživanja svoje mesto je našla i eksperimentalna metoda (inače poznata kao glavna metoda prirodnih nauka), jer je praksa pokazala da se i eksperimentom mogu postići znatni rezultati u revizorskoj nauci, jer šta je napokon sam akt revizije ako ne eksperiment koji pokazuje veći ili manji uspeh. Upravo na području revizije neophodno je bogato iskustvo, a njega nema bez eksperimenata.

Intezitet revizije zavisi od toga da li se revizija ograničava samo na spoljni oblik ili ulazi i u samu suštinu stvari koju revidira. Metode inteziteta se dele na formalne i materijalne. Formalnom revizijom se ispituje da li postoji zakonska saglasnost, tj da li se poslovanje preduzeća odvija pravilno po postojećim propisima, da li postoji računska saglasnost imovinskog stanja i uspeha preduzeća s jedne strane i računovodstva sa druge strane, kao i samom računovodstvu. Revizor će u tom smislu proveravati da li stanje sredstava i njihovih izvora kao i promene nd tim sredstvima i s njima postignuti rezultati odgovaraju stanju koje globalno ili pojedinačno iskazuje računovodstvo i ostala evidencija. Računska saglasnost mora biti prisutna i u samom sistemu računovodstva.

Formalne metode će dakle biti zastupljene pod uslovom da radni kolektiv u svome radu održava plansku, finansijsku i radnu disciplinu. Materijalna revizija je intenzivnije ispitivanje od formalne reizije, a to znači da dublje i svestranije ulazi u ispitivanje konkretne materije.

Prednost u praksi se obično daje retrogradnoj metodi, s druge strane, progresivna metoda omogućava revizoru najbrži uvid u ekonomski proces preduzeća. Za tekuću ili redovnu reviziju pogodnija je progresivna metoda, dok je za reviziju bilansa i vanrednu reviziju pogodnija retrogradna metoda.

Generalna hipoteza

U radu se pošlo od generalne hipoteze da je revizija stalnih sredstava jedan od osnovnih izvora informacija o položaju, uspešnosti i stanju stalnih sredstava u preduzeću namenjen eksternim korisnicima koji se tim informacijama služe.

Revizija stalnih sredstava treba da utvrdi adekvatnost interne kontrole.

Revizija stalnih sredstava se sastoji iz provere finansijskih izveštaja za čije sastavljanje je odgovoran menadžment preduzeća, revizije koja daje potvrdu o objektivnosti tih izveštaja i eksternih korisnika (investitori u akcije i kreditori) koji se tim informacijama služe u cilju donošenja odluka o tome da li su stalna sredstva knjižena u skladu sa propisima.. U tom smislu revizorski sistem je regulisan zakonskom, profesionalnom i internom regulativom. U okviru zakonske regulative najznačajniji je Zakon o računovodstvu i reviziji koji se uređuju sva bitna pitanja vezana za sastavljanje i dostavljanje finansijskih izveštaja koji se odnose na reviziju stalnih sredstava, vrednovanje bilansnih pozicija, sticanje profesionalnih zvanja i druga. Profesionalnu regulativu čine međunarodni standardi finansijskog zveštavanja, Međunarodni računovodstveni standardi, Kodeks etikeza profesioalne računovođe i Međunarodni standardi revizije.

Internu regulativu čini Pravilnik o računovodstvu kao interni pravni akt svakog pojedinačnog privrednog subjekta kojim se utvrđuju specifičnosti u regulisanju računovodstva na nivou tog subjekta.

Posebne hipoteze

- Finansijski izveštaji pripremljeni uz uvažavanje Međunarodnih standarda finansijskog izveštavanja, treba da sadrže sve informacije koje su revizorima potrebne za procenu tačnog knjiženja stalnih sredstava.
- Finansijski izveštaji su pod uticajem menadžmenta preduzeća koja koristeći izbor računovodstvenih politika može kreirati optimističku sliku poslovanja preduzeća i na taj način zamagliti realnu poslovnu situaciju.
- Izborom odgovarajućih instrumenata revizije i analizom stalnih sredstava treba se detektovati nerealni optimizam u finansijskim izveštajima.

Pojedinačne hipoteze

- primenom analize stalnih sredstava pokušaćemo da utvrdimo adekvatnost interne kontrole kao jednog od najvažnijih ciljeva revizora prilikom ispitivanja tj. revizije stalnih sredstava.

1.3 Struktura rada

U prvom delu- Uvod izneli smo predmet i polazište istraživanja, ukazali na njihovu aktuelnost, odredili cilj istraživanja (revizija osnovnih sredstava), izneli metode istraživanja i strukturu rada.

U drugom delu- Pojam stalnih sredstava objasnili smo pojam stalnih sredstava, njihovu podelu i karakteristike.

U trecem delu- Knjigovodstveno obuhvatanje osnovnih sredstava, prikazacemo promene na osnovnim sredstvima i načine njihovog knjiženja. I objasnicemo načine povećanja i smanjenja osnovnih sredstava.

U cetvrtom delu- Revizija finasijskih izveštaja objasnicemo sta je revizija finasijskih izveštaja, koji su ciljevi finasijskog izveštavanja, važnost kvaliteta finasijskih izveštaja kao i neophodne propise i standarde revizije.

U petom delu- Revizija vrednovanja stalnih sredstava i nematerijalnih ulaganja, objasnicemo postupke revizora prilikom ispitivanja osnovnih sredstava.

U šestom delu- Procena rizika kontrole stalnih sredstava i testiranje ispravnosti tvrdnji stalnih sredstava prezentovacemo upitnik za vrednovanje kontrole i objasniti tvrdnje koje se testiraju prilikom revizije finasijskih izveštaja stalnih sredstava.

U sedmom delu- Planiranje revizije i dokumentacija u vezi knjigovodstva osnovnih sredstava opisacemo način planiranja revizije i vrste dokumenata koje se koriste za knjiženej osnovnih sredstava.

U osmom delu- Organizacija i metodologija revizije govoricemo o izražavanju revizorskog mišljenja na osnovu dokaza, vrstama dokaza, izboru uzoraka za reviziju, radnim beleškama ai standardima za pripremanje radnih beleški.

U devetom delu- Izveštaj nezavisnog revizora, navešemo forme i sadržine izveštaja, neizvesnostima koje dovode do izražavanja mišljenja revizora, i finalizaciji izveštaja revizora.

U desetom delu- Radna dokumentacija, navešćemo vaznost dokumentacije za planiranje revizije, kako se evidentiraju prikupljeni dokazi. Pripremu radnih papira, vlasništvo nad njima i poverljivost radne dokumentacije.

U jedanaestom delu smo prikazali knjiženje stalnih sredstava na primeru preduzeća FERROMET d.o.o Beograd.

POJAM STALNIH SREDSTAVA

2.1 Podela stalnih sredstava

Osnovna sredstva obuhvataju materijalnu i nematerijalnu imovinu preduzeća koja je pribavljena sa ciljem uspešnog obavljanja poslovnih aktivnosti u dužem vremenskom periodu. Prema svojoj ekonomskoj suštini ona su dugoročno imobilizovana finansijska sredstva.

Stalna sredstva su deo imovine preduzeća koju karakterišu sledeće performanse:

- nastaju investiranjem
- imaju, u načelu visoku vrednost
- imaju dug rok trajanja
- predstavljaju osnovu ili kapacitet za poslovanje preduzeća
- ne troše se nestajanjem materije već se amortizuju prenosom vrednosti na nove učinke

Stalna sredstva se u procesu reprodukcije javljaju u sledećim fazama i pojavnim oblicima:¹

- u početnom novčanom obliku,
- u početnom robnom obliku- fazi izgradnje objekta, pre no što stupe u aktivno dejstvo u procesu reprodukcije,
- u tehnoliškom obliku to jest kao građevinski objekti, mašine, uređaji, oprema i slično koji aktivno deluju u procesu reprodukcije,
- u završnom robnom obliku, to jest kao suma amortizacije zaračunata u cenu koštanja proizvedene robe kao trošak sredstava za rad,
- završnom novčanom obliku, to jest kao deo stalnih sredstava, kumuliran u novčanom obliku, to jest kao deo stalnih sredstava kumuliran u novčanom obliku amortizacije da bi se ponovo transformisala ta novčana sredstva u konkretne realitete stalnih sredstava za rad.

Glavna reprodukciona karakteristika stalnih sredstava je u ritmu njihovog reprodukovanja. Ona se reprodukuju postupno to jest u jednom ciklusu reprodukcije proizvoda koji se proizvodi pomoću tih sredstava, reprodukuje se samo jedan deo sume stalnih sredstava koja su bila u aktivnoj funkciji u posmatranom ciklusu reprodukcije tog proizvoda. Drugim rečima ciklus reprodukcije stalnih sredstava je redovno višestruko duži od ciklusa reprodukcije proizvoda u čijoj proizvodnji ta stalna sredstva imaju aktivnu funkciju.

Za klasifikaciju stalnih sredstava, ekonomska teorija i praksa koriste različite osnove. Tako poznajemo klasifikaciju prema:

- funkciji
- korišćenju sredstava i
- pojavnom obliku

¹ Dr. Milovan Stanišić „Metodologija revizije“, Beograd, 2009, str. 178

Stalna sredstva sa stanovišta materijalnog oblika razvrstavaju se na:

- stalna sredstva u materijalnom obliku
- stalna sredstva u nematerijalnom obliku
- dugoročne finansijske plasmane

2.2 Stalna sredstva u materijalnom obliku

Kada je reč o stalnim sredstvima misli se, prvenstveno na sredstva rada. Ova sredstva se koriste u proizvodnji u više uzastopnih proizvodnih ciklusa, postepeno se habaju, i kroz više uzastopnih proizvodnih ciklusa prenose svoju vrednost na nove proizvode. Trošenje ovih sredstava naziva se amortizacijom. Jedan njihov potpuni obrt traje duže od godinu dana, naime stalna sredstva su delom širi, a delom uži pojam od sredstava rada. Širi, s obzirom da obuhvataju, pored sredstava za rad i neka druga sredstva kao što su dugogodišnjizasadi, patenti, licence, ostala prava, zemljišta, novčana sredstva namenjena za finansiranje stalnih sredstava, nezavršene investicije i umetnička ostvarenja. S druge strane sredstva za rad koja imaju kraći vekt raranja od jedne godine, ili sredstva manje pojedinačne vrednosti od propisane, ne smatraju se stalnim sredstvima. To znači, u ovom smislu da su stalna sredstva uži pojam od sredstava rada.

Osnovna sredstva u materijalnom obliku mogu se prema stanju u kojem se nalaze razvrstati u:

- stalna sredstva u upotrebi
- stalna sredstva u pripremi
- stalna sredstva van upotrebe

Stalna sredstva u upotrebi su sva ona sredstva koja su nabavljena ili već izgrađena i koja se mogu uključiti u proces rada, bez obzira da li trenutno obavljaju svoju funkciju ili ne.

Prema funkciji koju obavljaju u radnim procesima, prema pojavnom obliku, mogu se razvrstati na sledeće grupe:

- zemljište
- šume
- građevinski objekti
- oprema
- alat i inventar sa kalkulativnim otpisom
- višegodišnji zasadi
- osnovno stado
- ostala stalna sredstva

Zemljište može da bude poljoprivredno ili građevinsko. U oba slučaja spada u stalna sredstva. Zemljište se procenjuje po nabavnoj odnosno tržišnoj vrednosti. Kod njega se vrši amortizacija.

Šume predstavljaju prirodno bogatstvo i obuhvataju ulaganja u proizvodnju i negu svih vrsta šuma. Šume se u bilansu stanja iskazuju po prodajnoj vrednosti, a za potrebe bilansa uspeha vrši se posebno iskazivanje prihoda po osnovu prirasta i po osnovu revalorizacije. One ne podležu amortizaciji.

Građevinski objekti obuhvataju:

- građevinske objekte visokogradnje
- građevinske objekte niskogradnje
- hidrograđevinske objekte

Oprema obuhvata razne mašine, uređaje i instalacije, transportna sredstva, poljoprivredne mašine, alat, laboratorijsku opremu, instrumente i aparate, inventar, nameštaj i slično. Sva oprema je podložna amortizaciji.

Alat i inventar obuhvata one vrste sredstava za rad za koje se preduzeće opredelilo da ih kalkulatивно otpisuje, to jest, da vrši obračun godišnje amortizacije i u toj visini da vrši otpis.

Višegodišnji zasadi obuhvataju biljne zasade namenjene ostvarivanju privredne delatnosti čiji je biološki vek trajanja višegodišnji. Tu spadaju:

- voćnjaci
- vinogradi
- hmeljnici
- brzorastuće upotrebno ukrasno i ostalo drveće.

Zasadi imaju svoju vrednost, a pored toga imaju i ograničen vek trajanja. U vrednosti zasada nije sadržana vrednost zemljišta, jer se ona iskazuje kao prirodno bogastvo. Kod višegodišnjih zasada se sa obračunom amortizacije počinje onda kada oni počnu da nose rod, čija je godišnja vrednost veća od godišnjih troškova nege.

Osnovno stado uključuje svu stoku, sem stoke koja se nalazi u tovu ili u prometu. Prema tome, proizvodna i radna stoka, kao i stočni podmladak, to jest goveda, konji, ovce, svinje, živina i ribe u ribnjaku sačinjavaju osnovno stado. Za osnovno stado osnovicu za amortizaciju čini razlika između tržišne i klanične cene.

Stalna sredstva u pripremi obuhvataju deo stalnih sredstava angažovanih u građevinskim objektima preduzeća koji su u gradnji, u opremi koja je na putu li se montira, i u opremi u probnoj proizvodnji. U ovoj fazi stalna sredstva su angažovana u reprodukciji, ali ne daju odgovarajuće efekte reprodukcije. Ukoliko je ta faza duža i ukoliko je veća prosečna suma ovako angažovanih stalnih sredstava, utoliko je niži kvalitet ekonomije, odnosno slabiji poslovni uspeh preduzeća.

Stalna sredstva u izgradnji ili izradi mogu da se izgrađuju ili izrađuju u sopstvenoj režiji ili od strane drugih izvođača. Zalihe investicionog materijala opreme, vrednost investicija u izgradnji ili izradi, kao i nepotrebni i zastareli investicioni materijal i eventualno obustavljeni investicioni radovi. Preko ovog konta evidentira se celokupno pribavljanje stalnih sredstava tj, ne samo izvođenje građevinskih radova, montaža opreme, već i proizvodnje odnosno procesa rada i to radi dobijanja kalkulacija i statističkih podataka o pribavljanim stalnim sredstvima preduzeća koja proizvode za svoje sopstvene potrebe.

Stalna sredstva u nematerijalnom obliku su razna prava. Ekonomsku korist ne stvaraju svojim fizičkim sredstvima, nego putem stečenog prava po osnovu ulaganja. Strukturu nematerijalnih osnovnih sredstava cine:²

- osnivačka ulaganja
- ulaganja u probnu proizvodnju
- ulaganja u istraživanje i razvoj
- koncesije, patenti, licence
- ulaganja iznad knjigovodstvene vrednosti
- ostala nematerijalna ulaganja
- nematerijalna ulaganja u pripremi

Osnivačka ulaganja obuhvataju one izdatke koji nastaju u toku konstituisanja nekog preduzeća. Troškovi učinjeni za studije i istraživanja, za izradu i nabavku projektne i druge dokumentacije, za stručno osposobljavanje i usavršavanje, za kamate i premije osiguranja, kao i troškovi režije do početka normalnog rada preduzeća. To su izdaci koje se kod preduzeća delatnost nadoknađuju iz prihoda.

Ulaganja u probnu proizvodnju obuhvataju troškove proizvodnje nastale u fazi uvođenja nove ili rekonstruisane opreme.

Ulaganja u istraživanje i razvoj obuhvataju sve izdatke za istraživanja i višegodišnji razvoj radi unapređenja organizacije rada ili proizvodnje.

Ulaganja u sticanje prava na koncesije, patente i licence predstavljaju nematerijalna ulaganja samo ako se koriste duže od jedne godine. Patent i licence predstavljaju isprave kojim odgovarajuća ovlašćena institucija priznaje pravo pronalazaštva određenom licu ili preduzeću, čime je ovo pravo zakonski zaštićeno od neovlašćenog korišćenja od strane drugih. Licenca predstavlja ugovorni dokument kojima vlasnik patenta ustupa pravo njegovog korišćenja drugome uz odgovarajuću nadoknadu.

Ulaganja iznad knjigovodstvene vrednosti je vrednost utvrđena iznad knjigovodstvene vrednosti neto imovine ostvarena prilikom kupoprodaje pravnog lica, pripajanja, spajanja, podele i vlasničke transformacije između nezavisnih učesnika u tim transakcijama.

Ulaganja u rekonstrukciju, adaptaciju i dogradnju na tuđim stalnim sredstvima nastaju u slučajevima kada neko preduzeće uzme u zakup tuđa stalna sredstva pa ih radi prilagođenja svojim potrebama i uključenaj u svoju proizvodnju adaptira, rekonstruiše ili dograd, tada vrednost ovih radova izvršenih na tuđim stalnim sredstvima čini pravo preduzeća na tim sredstvima i spada u grupu nematerijalnih stalnih sredstava.

U druga nematerijalna ulaganja spadaju lizing opreme, prava na model, uzorak i zaštitni znak, prava na tehničku i tehnološku dokumentaciju za proizvodnju pojedinih proizvoda i delova.

KNJIGOVODSTVENO OBUHVATANJE OSNOVNIH SREDSTAVA

U privrednom životu preduzeća svakodnevno se dešavaju brojne i raznovrsne poslovne promene koje tangiraju osnovna sredstva. Na osnovnim sredstvima usled dejstva

² Dr. Milovan Stanišić „Metodologija revizije“, Beograd, 2009, str.182

pomenutih poslovnih promena, može doći do povećanja, kao i do smanjenja njihove vrednosti. **Na povećanje vrednosti osnovnih sredstava utiče:**

- primanje osnovnih sredstava bez naknade
- kupovina osnovnih sredstava,
- izgradnja osnovnih sredstava,
- ostali načini.

Do smanjenja vrednosti osnovnih sredstava dolazi usled:

- ustupanja osnovnih sredstava bez naknade
- prodaje osnovnih sredstava,
- rashodovanja osnovnih sredstava,
- drugih načina smanjivanja njihove vrednosti.

Ilustraciju knjigovodstvenog obuhvatanja osnovnih sredstava započemo upravo od slučaja koji utiču na povećanje vrednosti osnovnih sredstava. S obzirom na različite mogućnosti pribavljanja i izgradnje osnovnih sredstava, kao i na različite mogućnosti njihovog finansiranja, javljaće se različita knjiženja.

Za potrebe ovog rada biće prikazana samo karakteristična knjiženja u vezi pribavljanja i izgradnje osnovnih sredstava.

3.1 Primanje osnovnih sredstava bez naknade

U privrednoj praksi nije redak slučaj da preduzeće ima u posedu osnovna sredstva koja se nalaze van upotrebe. Isto tako u slučaju nabavljanja novih i savremenijih osnovnih sredstava, dotadašnja osnovna sredstva, iako još upotrebljiva u konkretnom preduzeću prestaju da se koriste. U navedenim slučajevima preduzeće može nekom drugom preduzeću takva sredstva ustupiti bez naknade. **Knjigovodstveno obuhvatanje primanja osnovnih sredstava bez naknade zavisi od sledećih okolnosti:**³

- da li se prima novo, do tada nekorišćeno osnovno sredstvo
- da li se prima već upotrebljavano osnovno sredstvo
- da li se prima osnovno sredstvo sa preuzimanjem neotplaćenog dela duga.

Način knjigovodstvenog obuhvatanja prijema bez naknade potpuno novih osnovnih sredstava.

Primer:

Primljena je od poslovnog partnera bez naknade jedna nova, odnosno neupotrebljavana mašina u vrednosti od 45.000 EUR. Osnovno sredstvo je stavljeno u funkciju.

Dnevnik

Obračun nabavke osnovnih sredstava	45900	
Trajni kapital		45900
<u>Za primljeno osnovno sredstvo bez nakn.</u>		

³ Dr Slobodan V Vidaković „Računovodstvo jezik poslovnog sporazumevanja“, Beograd, 2002, str. 208

Osnovna sredstva u funkciji	45.900	
Obrač. nab. osn.sred.		45.900
<u>Za aktiviranje osnovnog sredstva</u>		

Sledeći slučaj knjiženja osnovnih sredstava odnosi se na primanje bez naknade već korišćenih osnovnih sredstava. Za nabavnu vrednosti primljenog osnovnog sredstva koje je korišćeno zadužen je račun Obračun nabavke osnovnih sredstava, a odobrena su dva računa: Ispravka vrednosti osnovnih sredstava i Trajni kapital. Aktiviranjem osnovnog sredstva za dužuje se račun Osnovna sredstva u funkciji, a odobrava račun Obračun nabavke osnovnih sredstava.

Primer

Od preduzeća Alfa primljena je bez naknade dizalica, koja je bila u upotrebi. Primljeno osnovno sredstvo imalo je sledeće podate: nabavna vrednost 30.000 EUR, otpisana vrednost 17.250 EUR, sadašnja vrednost 12.750 EUR. Osnovno sredstvo je stavljeno u funkciju.

Obračun nabavke osn. sred.	30.000	
Ispravka vrednosti osn. sred		17.250
Trajni kapital		12.750
<u>Za primljeno bez naknade</u>		
Osn. sredstva u funkciji	30.000	
Obračun nab. osn. sred.		30.000
<u>Za aktiviranje osn. sred.</u>		

3.2 Kupovina osnovnih sredstava

U privrednoj praksi mnogo je češći slučaj povećanja vrednosti osnovnih sredstava putem kupovine. Predmet kupovine mogu biti svi oblici osnovnih sredstava, iako se najčešće kupuje oprema, kao najproduktivniji deo osnovnih sredstava.

Između kupca i prodavca se prilikom kupovine osnovnog sredstva sastavlja ugovor o kupoprodaji, koji sadrži sledeće elemente: naziv prodavca i kupca, naziv osnovnog sredstva sa najvažnijim radnim karakteristikama, cenu, rok isporuke, način plaćanja i drugo. Kupovina osnovnih sredstava može se finansirati iz različitih izvora i to: sopstvenih, tuđih i kombinovanih.

Primer.

Kupljena je oprema od preduzeća Gama. Faktura dobavljača glasi na 63.900 EUR. Za troškove prevoza špediter je ispostavio fakturu na 3.600 EUR.

Preduzeće Monter za izvršenu montažu kupljene opreme nam je ispostavilo fakturu na 4.500 EUR.

Obaveze po osnovu primljenih faktura izmirene su iz Izdvojenih novčanih sredstava za investicije.

Kupljena oprema je stavljena u funkciju.

Obračun nabavke osn. sred.	63.900	
Dobavljači za osn. sred		63.900
<u>za fakturnu vrednost</u>		
Obračun nabavke osn. sred.	3.600	
Dobavljači za osn. sred.		3.600
<u>za troškove prevoza</u>		
Obračun nabavke osn. Sred.	4.500	
Dobavljači za osn. Sred.		4.500
<u>za troškove montaže</u>		
Dobavljači za osn.sred.	72.00	
Izdv. Nov. Sre. Za inv.		72.000
<u>za izmirene obaveze</u>		
Osn. Sredstva u funkciji	72.000	
Obračun nabavke osn.sred.		72.000
<u>za aktiviranje osnovnog sredstva</u>		

3.3 Izgradnja osnovnih sredstava

Građevinski objekti mogu se kao i većina ostalih osnovnih sredstava pribavljati, primanjem bez naknade, kupovinom, i u praksi najzastupljenijim načinom, izgradnjom. Izgradnju građevinskih objekata moguće je finansirati na više različitih načina i to: sopstvenim izvorima, kreditnim, odnosno tuđim izvorima i kombinovanim izvorima.⁴

U većini slučajeva izgradnja građevinskih objekata poverava se za to specijalizovanim građevinskim preduzećima. Ukoliko preduzeće ima odgovarajuću stručnu službu može vršiti izgradnju građevinskih objekata i u sopstvenoj režiji. Pored navedenih, može se u praksi javiti i slučaj zajedničke izgradnje građevinskog objekta. Naime, dva preduzeća za zajedničke potrebe izgrade građevinski objekat, a finansiraju ga u srazmeri 50:50.

Nakon donošenja odluke o potrebi izgradnje konkretnog građevinskog objekta, preduzeće raspisuje konkurs za izbor izvođača radova. Po završetku konkursa preduzeće investitor odabira izvođača koji je ponudio najbolje uslove i sa njim sklapa ugovor o izgradnji. U njemu treba da se preciziraju, pored ostalih elemenata, glavni tehnički podaci građevinskog objekta, cena izgradnje, rok završetka izgradnje, rokovi i način plaćanja.

Prilikom finansiranja izgradnje građevinskih objekata iz sopstvenih izvora, vrši se izdvajanje sredstava sa žiro računa na poseban račun Izdvojena novčana sredstva za investicije. Izmirenje obaveza prema izvođaču radova vrši se sa pomenutog računa.

U slučaju finansiranja iz tuđih izvora finansiranja, obaveze se podmiruju iz kredita odobrenjem računa Dugoročni krediti za osnovna sredstva. I napokon u slučaju da se izgradnja građevinskih objekata finansira iz kombinovanih izvora, izmirenje obaveze bi se knjižilo na levoj strani računa Dobavljači za osnovna sredstva uz odobrenje dakle na

⁴ Dr. Slobodan V Vidaković „Računovodstvo jezik poslovnog sporazumevanja“, Beograd, 2002 str. 218

desnoj strani računa Izdvojena novčana sredstva za investicije i računa Dugoročni krediti za osnovna sredstva.

S obzirom da izgradnja građevinskih objekata traje jedan period vremena, praktikuje se isplata avansa izvođaču radova. Izvođač radova ova sredstva koristi za pripremu građevinskog materijala, opreme za izgradnju isl. Iznos isplaćenog avansa se prilikom izmirenja obaveze prema izvođaču radova oduzima od ukupnog iznosa obaveze.

Primer

Donešena je odluka o izgradnji proizvodne hale. Nakon raspisane licitacije prihvaćena je ponuda građevinskog preduzeća „Rad“, sa kojim je sklopljen ugovor u vrednosti od 540.000 EUR. S obzirom na činjenicu, da se finansiranje izgradnje vrši u celosti iz sopstvenih izvora, izvršeno je izdvajanje 540.000 EUR sa žiro računa na poseban račun kod banke.

Na ime započinjanja radova, izvođaču je isplaćen avans u visini od 108.000 EUR. Izvođač radova je podneo na obračun privremenu situaciju u visini od 324.000 EUR. Obaveza je izmirena iz izdvojenih novčanih sredstava za investicije, po odbitku avansa. Po završetku radova, izvođač je podneo definitivni obračun na 540.000 EUR. Neto iznos definitivnog obračuna izmiren je iz izdvojenih novčanih sredstava za investicije. Kolaudiciona komisija je nakon obavljenog tehničkog pregleda primila objekat, koji je potom stavljen u upotrebu.

Izdv. novč. sred. za inv	540.000	
Žiro račun		540.000
<u>za izdvojena sredstva</u>		
Avansi za investicije	108.000	
Izdv. novč. sred. za inv		108.000
<u>za avansiranje izvođaču</u>		
Investicije u toku	324.000	
Dobavl. za osn. sred		324.000
<u>za privremenu situaciju</u>		
Dobavljači osn. sred.	324.000	
Avansi za investicije		108.000
Izdv. nov. sred. za inv.		216.000
<u>za izmirenje dela obaveze</u>		
Investicije u toku	216.000	
Dobavl. za osn. sred.		216.000
<u>za konačan obračun</u>		
Obračun nabavke osn. sred	540.000	
Investicije u toku		540.000
<u>za završetak izgradnje</u>		
Osn. sred u funkciji	540.000	
Obračun nabavke osn. sred		540.000
<u>za aktiviranje osn. sredstva</u>		

3.4 Ostali načini povećanja vrednosti osnovnih sredstava

Vrednost osnovnih sredstava može se povećati putem:

- adaptacije i rekonstrukcije
- revalorizacije
- viškova (utvrđenih popisom)

Adaptacijom i ekonstrukcijom osnovna sredstva postaju funkcionalnija, odnosno biće u stanju davati veći prinos tj. Ukupnu proizvodnju. Ulaganje u rekonstrukciju ima značaj investicionog ulaganja u materijalna sredstva a finansira se iz raspoloživih sredstava za investicije. Na teret sredstava za investiciono održavanje osnovnih sredstava, ne može se vršiti: rekonstrukcija, adaptacija, modernizacija ili dogradnja investicionih dobara.

Revalorizacija osnovnih sredstava predstavlja korigovanje tj. povećanje vrednosti osnovnih sredstava, svođenjem njihove knjigovodstvene vrednosti na sadašnju tržišnu vrednost. Naime, revalorizacija se vrši tako što se vrednost iskazana u poslovnim knjigama povećava u srazmeri sa povećanjem cena na malo, od prvog dana narednog meseca od pribavljanja sredstava u toku godine, do dana revalorizacije.

Ukoliko se ne bi vršila revalorizacija, menadžment preduzeća ne bi raspolagao realnim informacijama o finansijskom rezultatu, što bi dovelo do pogrešnih poslovnih odluka. Upravo zbog toga, zakon o računovodstvu i računovodstveni standardi propisuju obaveznu revalorizaciju.

U najvećem broju slučajeva revalorizacija se vrši pomoću koeficijenta sa kojima se množi vrednost osnovnih sredstava i dobija njihova nova revalorizaciona vrednost. Isto tako, sa pomenutim koeficijentom revalorizacije množi se i ispravka vrednosti osnovnih sredstava koja se povećava srazmerno povećanju vrednosti osnovnih sredstava. U korist revalorizacioni prihodi knjiži se razlika.

3.5 Ustupanje osnovnih sredstava bez naknade

Knjigovodstveno obuhvatanje poslovnih promena vezanih za ustupanje osnovnih sredstava bez naknade suprotno je knjiženju u vezi njihovog primanja. U praksi se javljaju sledeći slučajevi i to: ustupanje novih nekorišćenih osnovnih sredstava, zatim ustupanje već korišćenih osnovnih sredstava i na kraju ustupanje osnovnih sredstava bez naknade sa prenosom obaveze otplate dela neplaćenog kredita.

Primer

Ustupljena je bez naknade jedna nova električna računska mašina u vrednosti od 1.800 EUR.

Trajni kapital	1.800	
Osn. sred. u funk.		1.800
<u>Za ustupljeno osnovno sredstvo</u>		

Prilikom ustupanja bez naknade osnovnog sredstva koje je već bilo korišćeno, složenim stavom za knjiženje zadužuju se dva računa i to: Ispravka vrednosti osnovnih sredstava (za otpisanu vrednost) i Trajni kapital (za sadašnju vrednost), a odobrava se račun Osnovna sredstva u funkciji (za nabavnu vrednost).

3.6 Prodaja osnovnih sredstava

Svi materijalni elementi osnovnih sredstava mogu biti predmet prodaje. Uglavnom se osnovna sredstva prodaju u slučajevima kada ista nisu potrebna preduzeću u datom momentu. Osnovna sredstva mogu se prodavati pravnim i fizičkim licima, uz obavezno sastavljanje ugovora o kupoprodaji. Prilikom prodaje mogu se pojaviti sledeći, s aspekta knjigovodstvenog obuhvatanja interesantni slučajevi :

- prodja osnovnog sredstva po vrednosti koja je indetična njegovoj sadašnjoj vrednosti,
- prodaja osnovnog sredstva po vrednosti višoj od njegove sadašnje vrednosti
- prodaja osnovnog sredstva po vrednosti nižoj od njegove sadašnje vrednosti

Otpisana vrednost prodatog osnovnog sredstva knjiži se na levoj strani računa Ispravka vrednosti osnovnih sredstava, prodajna vrednost obuhvata se na levoj strani računa Kupci za osnovna sredstva, dok se nabavna vrednost prodatog osnovnog sredstva knjiži na desnoj strani računa Osnovna sredstva u funkciji.

Pozitivna razlika između prodajne cene i sadašnje vrednosti prodatog osnovnog sredstva obuhvata se na desnoj strani računa Vanredni prihodi, dok su ostala knjiženja potpuno indetična prethodnom slučaju prodaje osnovnih sredstava.

Knjiženje prodaje osnovnih sredstava po vrednosti nižoj od njihove sadašnje vrednosti od prethodnog se razlikuje jedino po načinu knjigovodstvenog obuhvatanja razlike, između prodajne cene i sadašnje vrednosti prodaog osnovnog sredstva. Naime negativna razlika obuhvata se na levoj strani računa Vanredni rashodi.

3.7 Rashodovanje osnovnih sredstava

Jedan od oblika smanjenja vrednosti osnovnih sredstava predstavlja i rashodovanje, koje se praktikuje u slučajevima fizičke ili tehničke zastarelosti osnovnih sredstava. Po isteku veka trajanja elemenata osnovnih sredstava njihova vrednost se svodi na nulu ili na vrednost otpadaka, odnosno materijala od kojeg je osnovno sredstvo načinjeno.

Kod rashodovanja osnovnih sredstava razlikuju se dva slučaja i to: rashodovanje osnovnog sredstva koje je u celosti otpisano i rashodovanje osnovnog sredstva pre potpunog isteka njegovog veka trajanja, odnosno pre nego je u potpunosti otpisano.

Prilikom rashodovanja osnovnog sredstva mogu nastati i određeni troškovi, na primer, oko demontaže i sl. Isto tako, pri prodaji rashodovanog osnovnog sredstva može se podstići određena korist i sl. Zavisno o tome, da li se rashoduje osnovno sredstvo koje je

u celosti otpisano ili osnovno sredstvo pre potpunog isteka njegovog veka trajanja, biće različita knjiženja u vezi rashodovanja osnovnih sredstava.

Knjigovodstveno obuhvatanje rashodovanja osnovnih sredstava obavlja se preko računa Osnovna sredstva u likvidaciji. Ovaj račun se zadužuje za: nabavnu vrednost osnovnog sredstva koje se rashoduje (odobrava se račun Osnovna sredstva u funkciji); eventualne troškove vezane za rashodovanje osnovnog sredstva (odobrava se račun Dobavljači za obrtna sredstva); pozitivnu razliku koja se pojavljuje pri zaključivanju računa Osnovna sredstva u likvidaciji, u slučaju akomu je desna strana veća od leve (odobrava se račun Vanredni prihodi).

Račun Osnovna sredstva u likvidaciji odobrava se za: otpisanu vrednost rashodovanog osnovnog sredstva (zadužuje se račun Ispravka vrednosti osnovnih sredstava); procenjenu vrednost rashodovanog osnovnog sredstva (zadužuje se račun Otpaci osnovnih sredstava); negativna razlik koja se pojavljuje u slučaju da je pri zaključivanju računa Osnovna sredstva u likvidaciji, njegova leva strana veća od desne (zadžuje se račun Vanredni rashodi).

3.8 Ostali načini smanjenja vrednosti osnovnih sredstava

Vrednost osnovnih sredstava može se smanjiti na još dva načina i to:⁵

- manjkovima na osnovnim sredstvima i
- štetama na osnovnim sredstvima.

Popisom osnovnih sredstava može se utvrditi da pojedini elementi osnovnih sredstava nedostaju, odnosno predstavljaju manjak, te ih je potrebno isknjižiti iz poslovnih knjiga.

Moguća su dva slučaja prilikom knjiženja sadašnje vrednosti, u zavisnosti od toga ko snosi odgovornost za nastali manjak. U slučaju da se pouzdano zna ko je odgovoran za nastali manjak konkretnog osnovnog sredstva, knjiži se na taj način što e u složenom stavu za knjiženje zadužuju dva računa, a odobrava jedan račun.

Naime na levoj strani računa Ispravka vrednosti osnovnih sredstava knjiži se otpisana vrednost osnovnog sredstva koje nedostaje, na istoj strani računa Ostala potraživanja knjiži se njegova sadašnja vrednost, dok se na desnoj strani računa Osnovna sredstva u funkciji obuhvata nabavna vrednost konkretnog osnovnog sredstva.

Međutim, u slučaju da se za nastali manjak tereti preduzeće (zato što pouzdano ne može da se utvrdi odgovorno lice za nastali manjak), knjiženje se od prethodnog slučaja razlikuje samo u načinu obuhvatanja sadašnje vrednosti, koja se u ovom slučaju obuhvata na levoj strani računa Vanredni rashodi.

Primer

Popisom osnovnih sredstava ustanovljen je manjak jedne mašine čija je nabavna vrednost 1.700 EUR, a otpisana vrednost 1.200 EUR.

⁵ Dr. Slobodan V Vidaković „Računovodstvo jezik poslovnog sporazumevanja“ Beograd, 2002, str. 238

Za manjak se tereti odgovorno lice koje je na blagajnu preduzeća uplatilo iznos sadašnje vrednosti osnovnog sredstva koje se vodi kao manjak.

Ispravka vrednosati osn. Sredstava	1200	
Ostala potraživanja	500	
Osnovna sred. u funk.		1.700
<u>za ustanovljeni manjak</u>		
Blagajna	500	
Ostala potraživanja		500
<u>za pokriće manjaka</u>		

Primer

Popisom osnovnih sredstava ustanovljen je manjak jedne mašine, čija je nabavna 2.400, a otpisana 1.500 EUR. Manjak snosi preduzeće, jer se nije moglo utvrditi ko je odgovoran za nastali manjak.

Ispravka vrednosti osn. sredstava	1500	
Vanredni rashodi	900	
Osnovna sredstva u funkciji		2400
<u>za manjak osnovnog sredstva</u>		

Jedan od oblika smanjenja vrednosti osnovnih sredstava su štete koje mogu nastati na osnovnim sredstvima. Razlike u knjiženju javljaju se prilikom knjigovodstvenog obuhvatanja sadašnje vrednosti osnovnog sredstva na kome je nastala šteta, u zavisnosti od toga ko snosi odgovornost za nastalu štetu.

Knjiženja su dakle slična kao i u slučaju knjigovodstvenog obuhvatanja manjka na osnovnim sredstvima. Naime, u slučaju da osnovno sredstvo na kome je nastala šteta, nije bilo osigurano štetu će snositi preduzeće ili odgovorno lice. U slučaju pak da je osnovno sredstvo bilo osigurano, štetu će snositi osiguravajuće preduzeće. Moguće su isto tako i različite kombinacije u snošenju odgovornosti za nastalu štetu.

Primer

Usled požara u garaži voznog parka preduzeća uništen je jedan kamion. Nabavna vrednost kamiona iznosila je 69.000 EUR, a otpisana vrednost 12.600 EUR. S obzirom na to da je kamion bio delimično osiguran, osiguravajuće preduzeće će nadoknaditi deo štet u visini od 16.300 EUR. Deo štete će po odluci organa upravljanja, nadoknaditi odgovorno lice u visini od 12.700 EUR, jer je ustanovljeno da je šteta delom nastala i iz subjektivnih razloga. Ostatak štete nadoknadiće preduzeće.

Osiguravajuće preduzeće je uplatilo na naš Žiro račun 16.300 EUR.

Odgovorno lice je na blagajnu preduzeća uplatilo iznos štete za koju snosi odgovornost, tj. 2.700 EUR.

Ispravka vrednosti osn. sredstava	12.600
-----------------------------------	--------

Potraživanja od osigur. preduzeća	16.300	
Ostala potraživanja	12.700	
Vanredni rashodi	27.400	
Osnovna sred u funk.		69.000
<u>za štetu na osnovnom sredstvu</u>		
Žiro račun	16.300	
Potraživanja od osig. pred.		16.300
<u>za nadoknadu štete od osig. pred.</u>		
Blagajna	12.700	
Ostala potraživanja		12.700
<u>za naknadu štete od odgov. lica</u>		

REVIZIJA FINANSIJSKIH IZVEŠTAJA

Uobičajena je klasifikacija revizije na: reviziju finansijskih izveštaja ; zatim reviziju usklađenosti sa propisima, pravilnosti, podudarnosti ili zakonitosti i reviziju poslovanja. Prvenstveno nas u nastavku zanima problematika revizije finansijskih izveštaja, koja se često poistovećuje sa celokupnom revizijom, što je naravno pogrešno. Naime, revizija finansijskih izveštaja predstavlja značajan deo celokupne revizije, ali se ipak razlikuje od revizije zakonitosti i revizije poslovanja.

Uopšteno rečeno, revizija finansijskih izveštaja je postupak naknadnog, nezavisnog i stručnog ispitivanja i ocenjivanja realnosti i objektivnosti informacija sadržanih u finansijskim izveštajima. Realnost i objektivnost finansijskih izveštaja ocenjuje se na osnovu usklađenosti značajnih stavki s kriterijumom finansijskog izveštavanja.

Revizija finansijskih izveštaja se može definisati kao proces u kome kompetentna, nezavisna osoba akumulira i vrednuje dokaze o informaciji koja se može klasifikovati, koja je povezana sa određenim entitetom, u svrhu određivanja i izveštavanja o stepenu korespondiranja između informacije koja se može kvantifikovati i unapred zasnovanog kriterijuma.⁶ Očigledno je da navedena definicija pruža osnovu za indetifikovanje sledećih konstatacija, i to: informacija (finansijski izveštaji), zasnovani kriterijum (računovodstveni standardi), ekonomski entitet (po pravilu, preduzeće kao celina), akumuliranje i vrednovanje dokaza (dokumentarni dokazi, usmeni dokazi), kompletna nezavisna osoba (ovlašćeni revizor) i izveštavanje o reviziji (izveštaji o reviziji, mišljenje revizora).

Suštinu finansijskih izveštaja predstavlja atestiranje njihovih kredibiliteta, tj. izražavanje mišljenja o tome da li oni na istinit i pošten način prezentiraju finansijski položaj i uspešnost poslovanja privrednog društva. Naime dok je obaveza top menadžera preduzeća da prezentira istinite i poštene finansijske izveštaje, dotle je obaveza revizora da u svom izveštaju izrazi zaključno mišljenje o tome da li su finansijskim izveštajima

⁶ A.A. Arens J.K. Loebbeck, Auditing, Integrated Approach, Prentice Hall International, New Jersey 1988 str.11

istinито i objektivno prikzani stanje imovine, kapitala, obaveza i rezultat poslovanja konkretne kompanije.

Osnovnim zadatkom finansijske revizije označava se zaštita interesa vlasnika kapitala i obezbeđenje pouzdane informacione podloge za sve korisnike finansijskih izveštaja. Korisnici revizorskog izveštaja to treba da razumeju, jer revizor izražava relativno, a ne apsolutno uverenje, naglašavajući da u finansijskim izveštajima u odnosu na okvir izveštavanja nema značajnih grešaka, a ne da ih uopšte nema.

Prisutan je veći broj razloga koji uslovljavaju potrebu za revizijom finansijskih izveštaja. Prema izveštajima o osnovnim konceptima revizije, objavljenog od strane **Američkog udruženja računovođa, navode se sledeći važni uslovi za obavljanje revizije finansijskih izveštaja i to:**

- konflikt između menadžera i korisnika tih informacija, može da ima za posledicu pristrasno informisanje,
- za donosiocе poslovnih odluka informisanje može da ima značajne ekonomske posledice,
- za pripremu informacija, kao i njihovu verifikaciju zahteva se stručnost
- u ne malom broju slučajeva korisnicima nije omogućen direktan uvid u kvalitet informacija.

4.1 Ciljevi finansijskog izveštavanja

Ciljevi finansijskog izveštavanja treba da zadovolje informacione potrebe korisnika finansijskih izveštaja u prvom redu donosioca poslovnih odluka. **Postoje tri osnovna cilja finansijskog izveštavanja:**⁷

- prvi cilj indicira, da finansijsko izvetavanje mora da obezbedi upotrebljive informacije sadašnjim i potencijalnim kreditorima i investitorima, kao i drugim korisnicima za donošenje racionalnih odluka o investiranju, kreditiranju i slično. Informacija mora biti razumljiva svim korisnicima.
- Kao drugi osnovni cilj navodi se da finansijsko izveštavanje treba da osigura informacije koje će pomoći sadašnjim i potencijalnim investitorima u procenjivanju iznosa vremena i neizvesnosti budućih primanja od dividendi, kamata, prodaje i sl.
- Treći osnovni cilj ukazuje da finansijsko izveštavanje treba da obezbedi informacije o ekonomskim resursima preduzeća, funkciji tih resursa i načina upotrebe, efektima transakcija i promeni resursa, o potrebi za dodatnim resursima. Potrebno je razume se da je za reviziju svih navedenih ciljeva sastaviti izveštaje u skladu sa odgovarajućim računovodstvenim načelima i standardima koji služe kao vodič prilikom obračunavanja pojedinih elemenata finansijskih izveštaja kao i njihovog sastavljanja.⁸

⁷ D. H. Taylor and G.W. Glezen, Auditing-Intergrated Concepts and Procedurs, New York 1985, str.9

⁸ E. G Flamholz- M.A. Diamond- D.T. Flamhoyz: Financial accounting M.C. Milan Publishing Company, New York, 1986, str.154

O ostvarenju ciljeva finansijskog izveštavanja može se govoriti tek onda kada su podaci sadržani u finansijskim izveštajima objektivni i realni. Drugim rečima, s obzirom na to da je savremeno računovodstvo usmereno ka korisnicima i problematiku ciljeva finansijskog izveštavanja nužno je razmatrati u kontekstu korisnika finansijskih izveštaja. Naime tek kada su računovodstvo i finansijski izveštaji usklađeni sa zahtevima korisnika, može se govoriti o računovodstvu kao najznačajnijem delu informacionog sistema preduzeća.

Problematikom realnosti i objektivnosti informacija sadržanih u finansijskim izveštajima bave se kao što je poznato više ili manje uspešno eksterni revizori, čiji je ključni posao upravo obezbeđivanje verodostojnosti finansijskih izveštaja koji se javno objavljuju i koji su namenjeni mnogim korisnicima.

Za sve ono što je zapisano u finansijskim izveštajima odgovara menadžment preduzeća i zainteresovan je za sve kategorije informacija iz finansijskih izveštaja. Kada se zna da menadžment mora da obezbedi rast i razvoj preduzeća, adekvatnu naknadu vlasnicima, adekvatne plate zaposlenima itd.

4.2 Kvalitet finansijskih izveštaja

Kvalitet finansijskih izveštaja je potrebno razmatrati u kontekstu kvaliteta računovodstvenih informacija. Informacija je kvalitetna, ako je korisna u procesu poslovnog odlučivanja.

Prilikom razmatranja kvaliteta računovodstvenih informacija govori se o dva nivoa kvaliteta: o primarnom i sekundarnom kvalitetu. Informacija je korisna u procesu poslovnog odlučivanja, na nivou primarnog kvaliteta, ako je relevantna i pouzdana. Na nivou sekundarnog kvaliteta informacija je korisna ako je zadovoljen uslov uporedivosti i doslednosti.

I u Okviru za sastavljanje i prezentiranje finansijskih izveštaja, u uvodnom delu Međunarodnih računovodstvenih standarda se razmatra problematika kvaliteta finansijskih izveštaja. Naime, kaže se da su kvalitativna obeležja karakteristike koje informaciju pretočenu u finansijskim izveštajima čine upotrebljivom za korisnika. Četiri su takva načelna kvalitativna obeležja i to: razumljivost, važnost, pouzdanost, i uporedivost. Ono što se može zapaziti je činjenica da između zahteva u kontekstu kvaliteta računovodstvenih informacija koji proizilaze iz prakse i zahteva u kontekstu kvaliteta finansijskih izveštaja koji proizilaze iz uvodnog dela Međunarodnih računovodstvenih standarda nema suštinske razlike.

4.3 Nepohodne pretpostavke za reviziju finansijskih izveštaja

Za reviziju finansijskih izveštaja važne su sledeće pretpostavke:

- revizorska načela
- standardi revizije
- kodeks profesionalne etike revizora
- zakonski propisi iz oblasti revizije finansijskih izveštaja.

4.4 Revizorska načela

Načela revizije kao uostalom i kod računovodstvenih načela predstavljaju opšta pravila ponašanja revizorske profesije na međunarodnom nivou sadržana su u Kodeksu etike profesionalnih računovođa koji je objavila međunarodna federacija računovođa. Na revizorovo profesionalno delovanje odnose se sledeća načela i to: nezavisnost; integritet; objektivnost; profesionalna sposobnost i dužna pažnja; poverljivost; profesionalno ponašanje i tehnički standardi.

4.5 Standardi revizije

Standardi revizije predstavljaju razradu revizorskih načela u smislu davanja stručnih upustava revizorima u vezi sa ciljem revizije finansijskih izveštaja. Osnovni cilj revizije finansijskih izveštaja jeste da omoguće revizoru izražavanje nezavisnog i stručnog mišljenja o tome da li su finansijski izveštaji sastavljeni realno i objektivno u svim značajnim odrednicama pripremljeni u skladu sa okvirom finansijskog izveštavanja.

4.6 Zakonski propisi o reviziji

Problematika revizije u pojedinim državama se određuje direktivama, standardima ili zakonskim propisima. U nekim državama zakonodavna tela su donela poseban zakon o reviziji, dok se u nekim slučajevima ta problematika uključuje u druge zakone, a negde je ta problematika rešena u više zakona. Međutim suviše često propisivanje postupaka revizije te oblika i sadržaja revizorskog izveštaja izaziva probleme, odnosno sprečava se brže usklađivanje nacionalne prakse sa međunarodnim standardima revizije.⁹

4.7 Problemi revizorske prakse

Prema Messieru¹⁰ najvažnija pitanja sa kojima se susreće revizorska profesija su sledeća: neispunjena očekivanja; sudski sporovi; proširivanje usluga; i spajanje revizorskih društava i globalizacija.

Prvo navedeno pitanje tj. neispunjena očekivanja, uglavnom se odnosi na korisnike revizorskih usluga. Naime o disharmoniji između potreba javnih, tj. određenih korisnika sa mišljenjem revizora iznesenim u revizorskom izveštaju s jedne strane i onoga što revizor po pravilima struke može razumno dati, s druge strane sve češće se u svetu raspravlja. Očekivanja revizora su da će revizor identifikovati sve prevare i greške u finansijskim izveštajima i da revizori za to odgovaraju. Revizori su međutim svesni da nisu u stanju pregledati sva stanja računa i sve poslovne transakcije konkretnog subjekta, već reviziju obavljaju na osnovu uzorka.

⁹ Dr. Slobodan V Vidaković „Revizija osnova kompetentnosti, kredibiliteta, poverenja“ Novi Sad, 2009, str.394

¹⁰ William F. Messier, prevod sa engleskog jezika, 1998, str. 14do17.

Saglasno primenjenim revizorskim standardima, revizor je odgovoran za pružanje razumnog, a ne apsolutnog uverenja o realnosti i objektivnosti finansijskih izveštaja. Upravo to, revizor i navodi u svom mišljenju. Drugim rečima on nije i ne može biti odgovoran za otkrivanje i sprečavanje prevara. Odgovornost za to je na upravi kompanije koja zbog toga i treba da organizuje sistem internih kontrola i internu reviziju. Znači, revizor je odgovoran samo za svoj izveštaj.

Drugo važno pitanje sa kojim se susreće revizorska struka odnosi se na sudske sporove, koje pokreću nezadovoljne i oštećene strane protiv revizora, koji su u poslednjoj deceniji značajno povećani. Od revizora se najčešće traže značajni iznosi za prouzrokovanu štetu nastalu zbog grešaka revizora u izražavanju mišljenja, pogrešnog razumevanja revizorskih izveštaja ili pak zbog prebacivanja odgovornosti za slom kompanije na revizore.

Podizanju sudskih tužbi pribegava se onda kada se odštetni zahtevi ne mogu rešiti sporazumno. Jedan od razloga za podizanje sudskih tužbi leži u tome što revizore prati glas da imaju duboke džepove pa oštećene stranke nastoje da upravo od revizora nadoknade ili deo ili čak sve svoje gubitke. Zbog toga su sudski troškovi značajni, a odštetni zahtevi najčešće nerealno visoki, revizori pokušavaju da sporove reše putem nagodbe. U slučaju revizije Maxwela revizorska firma kažnjena je novčanom kaznom od 1,2 miliona GBP, kao i obavezom plaćanja troškova od 2,1 miliona GBP. Isto tako kažnjeni su i partneri koji su bili upleteni u tu reviziju.

Sledeće bitno pitanje revizorske profesije odnosi se na proširivanje usluga, izvan revizije finansijskih izveštaja, koji revizori pružaju subjektima, a posledica je rizičnosti revizorskog posla, kao i zaokruživanje seta usluga revizora za zadovoljenje većine potreba korisnika. Tako, na primer revizori obavljaju najčešće uz reviziju finansijskih izveštaja poslove povezanih usluga, kao i poslove koji su izvan tih usluga, ali su sa njima povezani (finansijsko, poresko, i računovodstveno savetovanje, vođenje poslovnih knjiga i dr.) Smatra se da prihodi od ovih proširenih usluga premašuju prihode od revizije finansijskih izveštaja.

REVIZIJA VREDNOVANJA STALNIH SREDSTAVA I NEMATERIJALNIH ULAGANJA

Najveći deo ukupne imovine preduzeća odnosi se na nekretnine, postrojenja i opremu (stalna sredstva) i nematerijalna ulaganja (osnivačka ulaganja, ulaganja u razvoj i probnu proizvodnju, koncesije, patent, licence i druga prava, kupovinom stečeni goodwill i druga nematerijalna ulaganja).

Uprkos navedenoj činjenici prisutno je konstantno nekoliko razloga zbog kojih vreme koje se utroši za reviziju stalnih sredstava čini relativno malo učešće u ukupnom vremenu utrošenom za njihovu reviziju. U prvom redu promene na računima stalnih sredstava su relativno retke u poređenju sa promenama na tekućim sredstvima. Drugi razlog indicira na činjenicu da je pošetni saldo na računima nekretnina, postrojenja i opreme već

proveren tokom revizije u prethodnim godinama, zato da su predmet revizije samo promene u tekućoj godini.

Treći razlog ukazuje da su nekretnine, postrojenja i oprema relativno manje podložni nezakonitom prisvajanju ili kriminalnim radnjama nego što je to slučaj sa tekućim sredstvima. Četvrti razlog označava da je pitanje razgraničenja transakcija od manjeg značaja u reviziji stalnih sredstava nego što je to slučaj sa na primer kupovinom i prodajom zaliha.

Poslednji peti razlog govori o tome da se revizor prilikom revizije stalnih sredstava ne suočava sa problemom utvrđivanja njihove tekuće, dnevne ili tržišne vrednosti, kao što je to slučaj prilikom revizije tekućih sredstava.

Najvažniji ciljevi revizora, prilikom ispitivanja tj. revizije stalnih sredstava su da utvrdi adekvatnost interne kontrole. Za realizaciju ovog cilja ispitivanje sistema interne kontrole od strane revizora treba da obuhvati sledeće kontrole: ovlašćenje i evidentiranje stanja, otuđenja, popravki i investicionog održavanja stalnih sredstava; vođenje knjige stalnih sredstava; formiranje vrednosti i alokacije troškova izgradnje ili izrade stalnih sredstava u sopstvenoj režiji, kao i većih popravki i investicionog održavanja; usaglašavanje knjige stalnih sredstava sa računima glavne knjige; obezbeđenje i zaštita stalnih sredstava i čuvanje dokumenata o vlasništvu; potvrđivanja postojanja i svojine nad stalnim sredstvima. Sledeći cilj je postojanje i vlasništvo nad stalnim sredstvima, ispravnost korišćenja metode bilansiranja; opravdanost amortizacije, tj. otpisivanja.

Dva su uobičajena oblika kontrole koje se tiču salda na računima stalnih sredstava. U prvom redu izradom plana kapitalnih ulaganja i uslovljavanjem prethodnog davanja ovlašćenja nadležnog organa za nabavke određenih elemenata nekretnina, postrojenja i opreme, većina preduzeća usled veličine izdataka za nabavku stalnih sredstava i njihovog uticaja na poslovanje u dužem periodu, kontroliše salda na računima stalnih sredstava.

Vođenje analitike stalnih sredstava (koja predstavljaju pomoćne knjige u postupku evidencije stalnih sredstava), drugi je vid kontrole. Kao što je već poznato, analitika stalnih sredstava predstavlja evidenciju svakog stalnog sredstva, sa podacima o njegovoj nabavnoj vrednosti, datum nabavke, metodu amortizacije, procenjenom korisnom veku trajanja, akumuliranoj isporuci vrednosti, uzetim investicionim kreditima, inventarskom broju, lokaciji stalnog sredstva i drugim bitnim pitanjima. Naime analitika stalnih sredstava sadrži podatke i detalje koje revizor želi da proveriti (nabavna vrednost stalnog sredstva, akumulirana isporuka vrednosti i troškovi amortizacije) zbog čega je u obavezi da sravni analitiku i sintetiku evidencije stalnih sredstava i detaljno ispita eventualne razlike ukoliko ih tom prilikom utvrdi.

Evidencije o stalnim sredstvima vode se u određenim knjigama i datotekama i to: u knjizi stalnih sredstava (knjizi inventara); na analitičkim karticama u knjigovodstvu stalnih sredstava (po količini i vrednosti); u glavnoj knjizi (finansijko knjigovodstvo).

Osnovna knjiga u kojoj se evidentiraju sva stalna sredstva je knjiga stalnih sredstava u koju se unose podaci, kao što su: inventarski broj nomenklatura stalnog sredstv; naziv stalnog sredstva; dobavljač; datum nabavke; nabavna vrednost (osnovica za amortizaciju); iznos godišnjeg otpisa (amortizacija); sadašnja vrednost kao i evidencija o izlazu (prenos, prodaja, rashodovanje) i eventualne primedbe, ako ih ima i ukoliko su one značajne.

Iz izloženog je uočljivo da knjiga stalnih sredstava predstavlja revizoru veoma važan izvor informacija za razne provere, odnosno za sticanje uverenja o osnovanosti tvrdnji menadžmenta koje su sadržane u finansijskim izveštajima. Upravo iz tih razloga, revizorima se preporučuje da knjigu stalnih sredstava koriste u postupku provere realnosti salda za ovu bilansnu poziciju.

Postupci koje revizor sprovodi radi ispitivanja realnosti iznosa za stalna sredstva koji je iskazan u bilansu mogu da se obave ili pre kraja godine ili na kraju godine, odnosno na dan obračunskog perioda.

Ukoliko je prilikom revizije stalnih sredstava, obavljene u prethodnoj godini, ustanovljeno da je sistem interne kontrole pouzdan, tada se postupci provere realnosti iznosa koji je iskazan za stalna sredstva svode na: sravnjenje računa glavne knjige, knjige stalnih sredstava i iznosa koji su iskazani u bilansu; ocenu adekvatnosti funkcionisanja sistema interne kontrole i donošenje zaključaka o tome; i suštinske provere značajnih sticanja i otuđenja stalnih sredstava, koje nisu obuhvaćene proverom pouzdanosti sistema interne kontrole.

U slučaju kada se revizija obavlja prvi put (novi revizorski angažman) kod nekog klijenta, onda revizor pre kraja godine obavlja sledeće postupke:¹¹

- identifikaciju svih bitnih odstupanja od normalnog ili očekivanog iznosa na računima stalnih sredstava, računima ispravke vrednosti i osnovnih troškova (amortizacija, popravka i održavanje, rashodovanje);
- proveru pravilnosti razgraničenja troškova koji se kapitalizuju od onih koji idu na teret rashoda tekućeg obračunskog perioda;
- proveru pravilnosti primene usvojenog metoda amortizacije, pravilnosti obračunate amortizacije i konzistentnosti računovodstvene politike u odnosu na prethodni period;
- proveru usaglašavanja knjiga stalnih sredstava sa računima glavne knjige u finansijskom knjigovodstvu, kao i ispitivanje uzroka značajnih razlika, ukoliko one postoje;
- uvid u visinu i vrstu troškova koji su ukalkulisani u cenu koštanja stalnih sredstava izgrađenih u sopstvenoj režiji, kao i kompariranje toka utvrđene cene sa cenom nabavke tog stalnog sredstva na slobodnom tržištu.

¹¹ O postupcima ispitivanja realnosti iznosa za stalna sredstva
Dr. Slavoljub Martić „Kontrola i revizija“ Ekonomski fakultet Beograd, 1987 str.125 do 126

Da bi doveo u direktnu vezu postupke ispitivanja stalnih sredstava pre kraja godine sa stanjem na kraju godine, odnosno na dan bilansiranja, revizor obično obavlja sledeće postupke i to:

- detaljno ispituje račune stalnih sredstava, račune ispravke vrednosti i račune odnosnih troškova na period između datuma ranije obavljenih postupaka revizije i datuma bilansiranja;
- proverava usaglašavanje knjige stalnih sredstava sa računima glavne knjige koje je obavio klijent i detaljno ispituje sve eventualne neuobičajene pozicije i iznose uzvrđene prilikom tog usaglašavanja;
- na osnovu uvida u originalnu dokumentaciju, detaljno proverava sva značajna sticanja i otuđenja stalnih sredstava i utvrđuje pravilnost knjiženja po osnovu tako obavljenih transakcija;
- pribavlja i pregleda elaborat o izvršenom popisu stalnih sredstava i proverava da li je taj popis obavljen u skladu sa zakonskim propisima i zdravom računovodstvenom praksom;
- detaljno ispituje evidenciju, ugovore i ostalu relevantnu dokumentaciju za stalna sredstva uzeta u zakup (lizing), ukoliko klijent ima takva stalna sredstva na dan bilansa;
- proverava ispravnosti izvršene revalorizacije stalnih sredstava, pri čemu se utvrđuje: da li je revalorizacija u svemu izvršena na način, u skladu i po postupku sa važećim zakonskim propisima i zdravom računovodstvenom praksom; da li su obavljene revalorizacije svih propisanih oblika stalnih sredstava, konačna revalorizacija nematerijalnih ulaganja i stalnih sredstava završenih u toku perioda, revalorizacija nematerijalnih ulaganja i stalnih sredstava po godišnjem obračunu i revalorizacija amortizacije; da li je pravilno određena osnovica i da li su pravilno primenjeni propisani koeficijenti za revalorizaciju; da li je pravilno izvršeno knjiženje neto efekata revalorizacije.

U osnovi ciljevi revizije realnosti salda na računima stalnih sredstava svode se na proveru ključnih tvrdnji menadžmenta vezanih za ovaj oblik imovine. Ciljevi revizije se mogu, precizno rečeno, sumirati na sledeći način:

- utvrditi da li iznosi koji su iskazani u okviru pozicije „stalna sredstva“ uključuju sve, stalna sredstva koja su u posedu ekonomskog entiteta i koja se koriste u procesu proizvodnje, kao i proveriti da li su sva potpuno amortizovana ili prodana stalna sredstva pravilno isknjižena iz računovodstvenih evidencija;
- utvrditi da li su stalna sredstva iskazana po nabavnoj ceni, koja je pravilno utvrđena i da li su troškovi amortizacije realni i obračunati u skladu sa pravilima bilansiranja, odnosno sa opšteprihvaćenim računovodstvenim principima-vrednovanjem i alokacijom ili drugim pravilima bilansiranja, Zakonom o računovodstvu, kao što je kod nas slučaj;
- utvrditi da li je iznos akumulirane ispravke vrednosti realan tj. da li je u skladu sa sa očekivanim korisnim vekom trajanja stalnih sredstava;
- utvrditi da li su obelodanjivanja (pod obelodanjivanjem se podrazumeva unošenje u same finansijke izveštaje ili u napomene, dopunskih podataka i informacija koji mogu bitno da utiču na ponašanje korisnika finansijskih izveštaja. Razne su tehnike obelodanjivanja: zagrada, tabela, tekstualni iznos, pozivanje na druge

međusobno uslovljene informacije i slično) koja se odnose na stalna sredstva adekvatna i u skladu sa opšteprihvaćenim računovodstvenim principima.¹²

Pored stalnih sredstava koja predstavljaju tzv. materijalne investicije revizor, u okviru ispitivanja realnosti iznosa stalnih sredstava iskazanih u bilansu stanja, ispituje i pozicije materijalnih investicija, tj. materijalnih prava.

Nematerijalnim ulaganjima se smatraju izdaci koji se otpisuju u periodu dužem od jedne godine i koji se ne mogu rasporediti na pojedina materijalna ulaganja. U skladu sa odredbama člana 27 Zakona o računovodstvu, u nematerijalna ulaganja se ubrajaju: osnivačka ulaganja, ulaganja u istraživanje i razvoj, koncesije, patenti, licence i slična prava, kupovinom stečen goodwill i druga nematerijalna ulaganja.

Što se postupaka revizije nematerijalnih ulaganja tiče neophodno je da se utvrde pouzdanost sistema evidentiranja pribavljenih nematerijalnih ulaganja i adekvatno razgraničenje troškova između obračunskih perioda. Za razliku od stalnih sredstava u materijalnom obliku, sa gledišta revizije mnogo je efikasnije da se obavi mnogo veći obim ispitivanja realnosti nematerijalnih ulaganja na dan bilansiranja nego da se pretežan oslonac stavi na sistem interne kontrole nematerijalnih ulaganja. Naime, revizija nematerijalnih ulaganja zahteva i implicira veliki obim profesionalnog prosuđivanja i iskustva revizora.

U reviziji nematerijalnih ulaganja prisutna su dva ključna aspekta. U prvom redu, revizor mora detaljno da ispita i proveri postupak na koji klijent izračunava iznose za ovu bilansnu poziciju. Nematerijalna ulaganja nabavljena na tržištu treba evidentirati po nabavnoj vrednosti, a revizor treba da proveri i prateću izvornu dokumentaciju i da se uveri a je nabavna vrednost nematerijalnih ulaganja utvrđena i evidentirana ispravno. Ukoliko je korišćena neka druga osnova za te svrhe revizor mora da se uveri da je iznos utvrđen u skladu sa objavljenom računovodstvenom politikom klijenta revizije.

Drugi ključni aspekt, što je i najteži zadatak indicira da vrednost nematerijalnih ulaganja potiče od budućih ekonomskih koristi koje se od njih sa razlogom očekuju. Respektujući nespornu činjenicu da se ta sredstva javljaju u nematerijalnom obliku, njihovo postojanje je mnogo teže indetifikovati nego što je to slučaj u odnosu na stalna sredstva u fizičkom obliku.

Goodwill, bilansna pozicija, koja se javlja onda kada se kupuje druga kompanija i kada je cena plaćena za tu kupovinu veća od stvarne vrednosti pribvljene neto imovine, jedan je od oblika nematerijalnih ulaganja čije se buduće koristi teško mogu precizno utvrditi. Za brojne korisnike finansijskih izveštaja i aktere na finansijskim tržištima podaci o profitabilnosti pojedinih kompanija ostaju neuporedivi, ukoliko otpis nematerijalnih ulaganja nije predmet pažljive provere revizora. Naime, revizor mora posebno da obrati pažnju na to da li je primenjen metod u skladu sa propisanim pravilima i standardima, kao i da li se ta pravila konzistentno primenjuju u različitim obračunskim periodima.

¹² Dr. Slobodan V Vidaković „Revizija osnova kompetentnosti, kredibiliteta, poverenja“, Novi Sad, 2009

Goodwill je vrednost utvrđenan iznad knjigovodstvene vrednosti neto imovine ostvarena prilikom kupoprodaje pravnog lica, pripajanja, spajanja, podele ili vlasničke transformacije između nezavisnih i dobro informisanih učesnika u tim transakcijama.

Kada je međutim procenjena vrednost neto imovine niža od njene knjigovodstvene vrednosti, ovaj iznos se u bilansu stanja iskazuje u okviru pozicije „dugoročna rezervisanja“ u pasivi kao i pozicija odloženi negativni goodwill.

Prema odredbama Međunarodnog računovodstvenog standarda 22- Poslovno kombinovanje, goodwill koji se javlja tom prilikom treba kapitalizovati i redovno ga otpisivati. Otpis se vrši u periodu ne dužem od pet godina, osim ukoliko se duži period otpisa može opravdati, ali i tada taj period ne može biti duži od 20 godina. I po odredbama Međunarodnih računovodstvenih standarda kao i po našim propisima, za otpis goodwilla se uglavnom primenjuje pravolinijski metod amortizacije, osim ukoliko ne postoje opravdani razlozi da se koristi neki drugi metod amortizacije koji se u konkretnoj situaciji smatra opravdanim.¹³

Kao faktori koji se mogu uzeti u razmatranje prilikom procene korisnog veka trajanja goodwilla se posmatraju:

- poslovne perspektive oblasti ili grane u kojoj posluje klijent;
- uticaj zastarelosti proizvoda, promene u tražnji i ostali ekonomski faktori;
- očekivane akcije konkurenata ili potencijalnih konkurenata;
- regulativne ili ugovorne odredbe koje su od uticaja na korisni vek trajanja goodwilla.

Interni marketing i revizija stalnih sredstava

Interni marketing podrazumeva marketinške napore preduzeća usmerene prema zaposlenima s ciljem izbora, motivisanja i zadržavanja najboljih ljudi koji će obavljati svoje poslove na najbolji mogući način. Ako se usvoji i primenjuje u preduzeću interni marketing vodi dugoročnom rastu i uspehu bez obzira na delatnost kojom se preduzeće bavi.

Dva glavna cilja internog marketinga su:

- motivisati zaposlene da poslove obavljaju kao stručnjaci koji su zaduženi za reviziju, i koncentrisani na pružanje revizorskih usluga kako bi uspešno ispunili svoje obaveze.
- privući i zadržati dobre zaposlene.

Interni marketing uključuje programe namenjene zaposlenima i njihovom razvoju, a radno intezivna uslužna preduzeća kao što je revizorsko pružanje usluga, jer znanje, stručnost, aktivnost i ponašanje zaposlenog je proizvod koji potrošači kupuju na tržištu. Neki kritičari internog marketinga tvrde da je to sinonim za upravljanje ljudskim potencijalima.

¹³ Dr. Dušan Milojević „Revizija osnovnih sredstava i nematerijalnih ulaganja“, 2002, str. 13

Motivacija se odnosi na spremnost pojedinca da bi pokazao visok nivo napora u postizanju organizacionih ciljeva, uslovljenih sposobnošću da se ispune neke individualne potrebe. Uopšteno motivacija se odnosi na uloženi napor u ostvarenju bilo kog cilja ali mi mislimo na organizacione ciljeve zato što smo usredsređeni na ponašanje vezano za poslove revizije i motivisanje pojedinaca koji rade u revizorskom preduzeću. Tri ključna elementa mogu da se vide u ovoj definiciji: napor, organizacioni ciljevi i potrebe.

Element napora je mera inteziteta ili energije. Motivisana osoba ulaže veliki trud. Ali visoki nivoi napora neće dovesti do povoljnog izvršavanja posla ukoliko napor nije kanalisan u pravcu koji donosi korist preduzeću. Prema tome moramo uzeti u obzir kvalitet napora i njegov intezitet.

Potreba je unutrašnje stanje koje čini da neki ishodi izgledaju privlačno. Nepostignuto zadovoljstvo stvara tenziju koju pojedinac smanjuje ulaganjem ličnog napora. Pošto smo zainteresovani za radno ponašanje, ovaj napor smanjenju tenzije mora da bude usmeren prema organizacionim ciljevima. Prema tome nerazdvojivo u našoj definiciji motivacije jeste potreba bez koje pojedinac ne bi bio kompatibilan s ciljevima organizacije.

Motivisati zaposlene nikada nije bilo lako! Zaposleni dolaze u preduzeće sa veoma različitim potrebama, ličnostima, veštinama, sposobnostima, interesima i sklonostima. Oni imaju različita očekivanja od svojih poslodavaca i različite poglede o tome šta oni misle da njihov poslodavac ima pravo da očekuje od njih. I oni se mnogo razlikuju u tome šta očekuju od svog posla. Na primer neki zaposleni dobijaju više zadovoljstva iz ličnih interesovanja i zanimanja i jedino žele nedeljnu platu. Drugi izvlače ogromno zadovoljstvo na svom radnom mestu i motivisani su da pruže visok nivo napora. Jednu stvar koju menadžeri moraju da urade jeste da shvate potrebe motivisanja tih grupa ljudi uključujući različite zaposlene, profesionalce, privremene radnike, zaposlene sa minimalnim platama.

Predlozi za motivisanje zaposlenih

Predlozi za motivisanje zaposlenih su sledeći:

- prepoznati individualne razlike. Skoro svaka savremena teorija o motivaciji priznaje da svi zaposleni nisu indetični. Oni imaju različite potrebe, stavove, ličnosti i druge važne individualne promenljive
- svrstavanje ljudi na radna mesta. Postoji zančajan broj dokaza koji pokazuju motivacione koristi od pažljivog svrstavanja ljudi na radna mesta. Na primer radnici sa visokim učinkom treba da dobiju radna mesta koja im omogućavaju učešće u stvaranju umereno izazovnih ciljeva i koja podrazumevaju samostalnost.
- Obezbedite da se ciljevi shvate kao ostvarivi. Bez obzira na to da li su ciljevi stvarno otvarivi zaposleni koji vide ciljeve kao neostvarive smanjiće svoj napor pod izgovorom zašto da se mučim. Zbog toga menadžeri moraju da budu sigurni da zaposleni osećaju sigurnost.

- Individualizovanje nagrada. Zbog različitih potreba zaposlenih ono što deluje kao faktor pojačanja za jedne ne mora da deluje za druge. Menadžeri treba da koriste svoje znanje o različitostima kod zaposlenih da bi individualizovali nagrade koje oni kontrolišu, kao što su plate, unapređenja, priznanja, samostalnost i učešće u stvaranju ciljeva.
- Povezati nagrađivanje s rezultatima rada. Menadžeri moraju da predvide mogućnost nagrađivanja za rezultate rada. Faktori nagrađivanja koji se ne odnose na rezultate rada samo će pojačati druge faktore. Važne nagrade kao što su povećanje plata i unapređenje trebalo bi da se daju za ostvarivanje specifičnih ciljeva. Menadžeri bi takođe trebalo da traže načine kako da povećaju vidljivost nagrađivanja čime zaposlene potencijalno više motivišu.

Postoje tri opšte veštine koje menadžeri treba da prikažu ako žele da pomognu svojim zaposlenima da ostvare prodor u postizanju uspešnih radnih rezultata. Mi ćemo biti efektivniji u podučavanju ako budemo koristili sledeća specifična ponašanja koja su povezana sa svakim pojedinačno.

Trener traži prilike da za zaposlenog da proširi njegove sposobnosti i da poboljša učinak. Kako? Korišćenjem sledećih modela ponašanja: posmatrajte ponašanje svog zaposlenog svakodnevno. Pokažite stvarno interesovanje prema zaposlenom kao pojedincu a ne samo kao zaposlenom.

Stvorite pozitivnu klimu. Stvorite takvu klimu koja doprinosi slobodnoj i otvorenoj razmeni ideja. Ponudite i pružite pomoć. Dajte smernice i savet kad se to traži od vas. Dajte podsticaj svojim zaposlenima. Budite pozitivni i stremite usponu. Nemojte se koristiti pretnjama.

Utičite na zaposlene da promene svoje ponašanje. Konačan test efektivnosti podučavanja je u tome da li se popravio učinak zaposlenih.

Menadžeri i timski lideri imaju značajan uticaj na efektivnost tima. Oni moraju da budu sposobni da kreiraju efektivne timove. Možete biti efektivniji u stvaranju efektivnih timova ako budete koristili sledećih 9 pravila ponašanja:

- postavite zajednički cilj
- procenite snagu i slabost tima
- razvijajte specifične pojedinačne ciljeve
- postignite saglasnost o zajedničkom pristupu i ispunjavanju ciljeva
- podstičite prihvatanje odgovornosti
- izgradite zajedničko poverenje među članovima
- održavajte odgovarajuću kombinaciju veština i karakteristika ličnosti članova tima
- obezbedite potrebnu obuku i resurse
- stvorite prilike za mala dostignuća

PROCENA RIZIKA KONTROLE I ISPRAVNOSTI TVRDNJI STALNIH SREDSTAVA

Pošto revizor upozna politike i procedure strukture unutrašnje kontrole koje su mu potrebne za izradu plana revizije segment stalnih sredstava, on procenjuje rizik kontrole tvrdnji u finansijskom izveštaju u vezi sa transakcijama iz segmenta stalnih sredstava i stanjima računa stalnih sredstava. Kada procenjuje rizik kontrole revizor ocenjuje verovatnoću da se materijalne greške provuku kroz elemente strukture unutrašnje kontrole za segment stalnih sredstava i kroz tvrdnje koje se odnose na transakcije u vezi segmenta stalnih sredstava i račune segmenata stalnih sredstava.

Na primer, tvdnja o sonovanosti materijalnih stalnih sredstava znači da materijalna stalna sredstva fizički doista postije i da su kao takva evidentirana u računovodstvu i prikazana u finansijskim izveštajima. Revizor koristi svoje znanje o politikama i procedurama strukture unutrašnje kontrole koje se odnose na ovu tvrdnju da bi ocenio verovatnoću da klijent možda nije evidentirao stalna sredstva koja ne postoje u trenutku sačinjavanja finansijskih izveštaja.

Upitnik za vrednovanje kontrole u delu stalna sredstva

Ko je ovlašćen da odlučuje o nabavci osnovnih sredstava?	
Ko je ovlašćen da odlučuje o otuđenju osnovnih sredstava?	
Ko je odgovoran za održavanje osnovnih sredstava?	
Ko određuje stopu amortizacije?	
Ko je zadužen za spisak osnovnih sredstava?	
Ko je zadužen osnovnim sredstvom?	
Ko vodi knjigu osnovnih sredstava?	

DOPUNSKA PITANJA	DA	NE	N/O	NAPOMENA
Da li se priprema godišnji pregled osnovnih sredstava?				
Da li su dopuštene razlike između računovodstvene amortizacije i amortizacije koja se priznaje u poreske svrhe?				
Da li postoji plan nabavke osnovnih sredstava?				

OSNOVNA PITANJA KONTROLE	DA	NE	N/O	NAPOMENA
1. da li je odobreno pribavljanje i otuđivanje osnovnih sredstava?				

Da li se zahteva odobrenje upravnog odbora?				
Da li se zahteva odobrenje drugog organa?				
Da li postoji plan ulaganja?				
Da li se zahteva odobrenje upravnog odbora za investiciona održavanja?				
Da li upravni odbor pregleda cene, uslove, obezbeđenje osnovnih sredstava?				
Da li upravni odbor pregleda uslove otuđenja osnovnih sredstava?				
2. Da li su odobrene stope amortizacije?				
Da li upravni odbor odobrava stope amortizacije?				
Da li su amortizacione stope u skladu sa poreskim zakonima?				
Da li se stope amortizacije često pregledaju?				
Da li se amortizacija vrši u skladu sa važećim propisima?				
Da li postoje pravila za nabavku poslovnog inventara?				
3. Da li se vrši revalorizacija osnovnih sredstava?				
Da li se koristi tržišna vrednost?				
Da li upravni odbor odobrava troškove održavanja osnovnih sredstava?				
4. Da li se vodi tačna evidencija o osnovnim sredstvima?				
4.1 Da li registar uključuje: Troškove				
Godinu izgradnje				
Amortizaciju				
Lokaciju?				
4.2 Da li se registar često usaglašava sa glavnom knjigom?				
4.3 Da li se često dokazuje postojanje osnovnih sredstava: Fizički				
Javnim registrom				

Po pregledu osiguranja?				
4.4 da li su potpuno otpisana sredstva i dalje u evidenciji?				

OCENA	OCENA	POUZDANOST PROCEDURE	OCENA RIZIKA
Da li su odobrena pribavljanja i otuđenja osnovnih sredstava?			
Da li su odobrene stope amortizacije?			
Da li se osnovna sredstva revalorizuju?			
Da li se čuva tačna evidencija o osnovnim sredstvima?			
UKUPNA OCENA			

Znanje o strukturi unutrašnje kontrole koje revizor koristi kod procene rizika kontrole tvrdnji za segment stalnih sredstava dolazi iz tri glavna izvora:¹⁴

- prethodna revizija,
- upoznavanje strukture unutrašnje kontrole, koje mu služi za planiranje tekuće revizije stalnih sredstava,
- posebno planiranih testova kontrole za procenu rizika kontrole nekih tvrdnji za segment stalnih sredstava.

Prethodne revizije i upoznavanje strukture unutrašnje kontrole u tekućoj reviziji obično su značajni izvori dokaza za procenu rizika kontrole mnogih tvrdnji. Pravilno razmatranje politika i procedura strukture unutrašnje kontrole obuhvata saznanje o formiranju politika i procedura strukture unutrašnje kontrole relevantnih za planiranje revizije stalnih sredstava i o tome da li se sprovode u praksi.

Osim onoga što sazna iz prethodnih revizija i za vreme tekuće revizije, revizor može da sprovede druge postupke ispitivanja kontrola pojedinačnih politika ili procedura značajnih za tvrdnje iz segmenata stalnih sredstava. Ovi testovi mogu se izvoditi dok se revizor upoznaje sa strukturom unutrašnje kontrole ili nakon toga. On ih obično sprovodi ako veruje da će dodatni dokazi koje dobije o efikasnom formiranju i sprovođenju neke politike ili procedure smanjiti nivo rizika kontrole te tvrdnje. Niži nivo rizika kontrole omogućava revizoru da manje napora uloži u postupak testiranje i za posledicu ima efikasniju reviziju.

¹⁴ Dr Milovan Stanišić „Metodologija revizije“, Beograd, 2009 str.265

6.1 Tvrdnja o osnovanosti

Tvrdnja o osnovanosti stalnih sredstava znači da evidentirana stalna sredstva zaista i postoje. Pri tome treba razlikovati materijalna i nematerijalna stalna sredstva. Materijalna stalna sredstva u fizičkom smislu treba da postoje i da se to neposrednim revizorskim uvidom može utvrditi. Kada su u pitanju nematerijalna stalna sredstva situacija je nešto drugačija budući da ona u fizičkom smislu i ne postoje. Dokaz o njihovom postojanju je odgovarajuća dokumentacija ili uveravanje u virtuelno postojanje i funkcionisanje softvera i sličnih nematerijalnih dobara.

Tvrdnja o osnovanosti postojanja može biti dovedena u pitanje ako se kao stalna sredstva predstave stalna sredstva koja ne postoje, nad kojima preduzeće nema svojine ili prava korišćenja pa nema osnova da se unesu u poslovne knjige i finansijske izveštaje. Jedna od mogućnosti da se naruši tvrdnja o osnovanosti postojanja stalnih sredstava je da u periodu naknadnih događaja od dana na koji glase finansijski izveštaji do prezentiranja revizorskog izveštaja nastupe značajne promene na stalnim sredstvima (požar, rušenje, krađa), a da revizor to ne sazna na vreme i ne prezentira na adekvatan način.

6.2 Tvrdnja o integralnosti

Tvrdnja o integralnosti stalnih sredstava podrazumeva da su sva materijalna stalna sredstva koja su u svopjini preduzeć prikazana u okviru materijalnih stalnih sredstava a da su sva nematerijalna stalna sredstva evidentirana kao nematerijalna stalna sredstva na bazi činjenice da preduzeće ima pravo korišćenja ili neko drugo pravo u vezi sa tim nematerijalnim dobrima. Provera integralnosti se obezbeđuje:

- izjavama rukovodstva
- odgovarajućim izveštajima nadležnih organa u preduzeću,
- izvodima iz Republičkog geodetskog zavoda,
- izvodima iz zemljišnih knjiga,
- posedovnim listovima,
- ugovorima o kupovini ili sticanju odgovarajućih prava nad stalnim sredstvima,
- proverom zbira pozicija i poređenjem sa stanjem u finansijskim izveštajima.

Pa ipak preduzeće može da poseduje stalna sredstva koja nije uvrstilo u poslovne knjige i finansijske izveštaje. Ako revizor preduzme sve radnje koje su neophodne može doći u situaciju da ne otkrije te detalje zato što takva postupanja nadležnih u preduzeću nisu u skladu sa propisima niti sa poslovnim moralom već imaju karakter prevarne radnje. Na primer, kupi se neka mašina na bazi simulovanog ugovora o vršenju usluga. Na taj način se mašina ne prikazuje kao stalno sredstvo već ilegalno egzistira izvan poslovnih knjiga i finansijskih izveštaja.

6.3 Tvrdnja o pravima i obavezama

Tvrđnja o pravima i obavezama je veoma značajna kada su u pitanju stalna sredstva. Ovom tvrdjom se iskazuje kvalitet prava preduzeća nad konkretnom stalnom imovinom. Kada su u pitanju prava ona mogu da se prikažu na sledeće načine:

- kao pravo raspolaganja- puna svojina,
- pravo korišćenja bez naknade,
- pravo korišćenja po osnovu zakupa,
- pravo korišćenja po osnovu licenci,
- pravo korišćenja po osnovu lizinga,
- kao pravo ubiranja plodova, itd...¹⁵

Svi tipovi ovih prava moraju se dokumentovati. Drugi dokazi nisu validni. Prednost imaju potpuni dokazi kao što su:

- izvodi iz geodetskih zavoda,
- izvodi iz zemljišnih knjiga,
- posedovni listovi i slično sa odgovarajućim ugovorima i dokazima o plaćanju u odnosu na ugovore i dokaze o uplatama koji mogu biti osporeni a da to revizor ne sazna.

S druge strane preduzeće može imati zasnovane stvarne ili potencijalne obaveze nad stalnim sredstvima. Te obaveze mogu biti:

- dato pravo korišćenja po osnovu izdavanja u zakup,
- data založna i hipotekarna prava za vraćanje kredita ili neke druge obaveze,
- date garancije za odgovarajuće poslove u formi nekorišćenja stalnog sredstva pri određenim uslovima, itd.

Kada su u pitanju obaveze nad stalnim sredstvima koje je preduzeće dalo nekom trećem licu veoma je važno da se sagledaju od strane revizora i na pravi način iskažu u finansijskim izveštajima.

6.4 Tvrđnja o oceni ili alokaciji

Tvrđnja o oceni ili alokaciji stalnih sredstava podrazumeva da su evidentirani iznosi za stalna sredstva tačni i iskazani po fer vrednosti. Zadatak revizora je da se uveri u fer vrednosti iskazanih stalnih sredstava na taj način što će posle provere postojanja stalnog sredstva, utvrđivanja kvaliteta prava nad njim ostvariti uvid u vrednost i oceniti njenu primerenost stanju stalnog sredstva. Na primer, kada su u pitanju građevinski objekti revizor treba da proveriti da li je prikazana vrednost po kvm primerena starosti, veličini, lokaciji, gabaritima, kvalitetu gradnje i drugim karakteristikama koje opredeljuju fer vrednost atog stalnog sredstva.

Kada su u pitanju pokretna stalna sredstva treba obaviti uvid u konkretnost cene na bazi dve glavne komponente:

¹⁵ Dr. Milovan Stanišić „Metodologija revizije”, Beograd, 2009, str.190

- poređenjem sa sličnim dobrima na tržištu i
- poređenjem funkcionalnog stanja i održanosti stalnog sredstva.

U slučaju da posumnja u nekorektnost iskazanog stanja revizor ima nekoliko opcija:

- da posle dodatnog uveravanja i proveravanja i poređenja u odnosu na druge prihvati vrednost,
- da zahteva korekciju na bazi sopstvenog uverenja,
- da zahteva novu procenu ili
- da u slučaju odbijanja ponuđenih rešenja iskaže rezervu,
- ili se uzdrži od izražavanja mišljenja u slučaju značajne materijalnosti odstupanja od realnosti.

U ekstremnim slučajevima revizor može da iskaže negativno mišljenje u vezi sa neadekvatnosti iskazane vrednosti.

6.5 Tvrdnja o prikazivanju i izveštavanju

Tvrdnja o prikazivanju i izveštavanju o stalnim sredstvima znači da su stalna sredstva iskazana na adekvatnim pozicijama stalnih sredstava na bazi uvida u prava nad njima, njihovom stanju i funkcionalnosti. To takođe znači da beleške uz finansijske izveštaje sadrže prikaze o računima stalnih sredstava koji zahtevaju opšte prihvaćeni računovodstveni principi.

PLANIRANJE PROCESA REVIZIJE I DOKUMENTACIJA U VEZI KNJIGOVODSTVA OSNOVNIH SREDSTAVA

7.1 Planiranje procesa revizije osnovnih sredstava

Prema međunarodnom standardu revizija ISA 300, revizor treba da planira posao na taj način da revizija bude izvedena na efikasan način. S obzirom na to da planiranje znači razradu opšte strategije i detaljnih metoda za očekivanu prirodu, vremenski raspored i obim revizije, cilj planiranja jeste utvrđivanje obima i vrste dokaza potrebnih da revizor stekne uverenje da ne postoje značajno pogrešne izjave u finansijskim izveštajima.¹⁶

Postupci planiranja revizije su sledeći:

- dobiti informacije o uslovima poslovanja kompanije, kao i privrednoj grani u kojoj kompanija posluje,
- izvesti početne analitičke postupke,
- izvesti postupke radi sticanja saznanja o internoj kontroli,

¹⁶ Rick Hayes, Arnold Schilder, Roger Dassen, Philip Wallage, „Principi revizije“ str.156

- utvrditi značajnost,
- proceniti rizike i
- izraditi program revizije.

7.2 Sticanje saznanja o preduzeću i privrednoj grani

Prema zahtevima Međunarodnog standarda revizije ISA 310, pri obavljanju revizije finansijskih izveštaja, revizor treba da stekne dovoljno saznanja o preduzeću kako bi mogao da identifikuje i razume događaje, transakcije i poslovnu praksu koja po mišljenju revizora može imati značajnog uticaja na finansijske izveštaje, ispitivanje ili izveštaj revizora.

Radna dokumentacija iz prethodnih godina se analizira u slučaju kad se radi o već postojećem klijentu. U slučaju da se radi o novom klijentu revizor može da konstatuje prethodne revizore. Međutim detaljnije analize uslova poslovanja klijenta, kao i opštih okolnosti u kojima preduzeće posluje obavljaju se kada počne faza planiranja. U nastavku ćemo razmotriti na koji način se dobijaju informacije o privrednoj delatnosti, zatim informacije o opštim uslovima poslovanja preduzeća klijenta, ako i način na koji se ispituje pravni položaj kompanije.

Važno je poznavati delatnosti klijenta budući da mnoge privredne grane imaju jedinstvene računovodstvene zahteve koje revizor mora razumeti da bi ocenio finansijske izveštaje klijenta. Informacije o privrednoj grani se mogu dobiti putem razgovora sa revizorima iz prethodnih godina, revizorima koji trenutno rade na sličnim revizijama, kao i u razgovorima sa osobljem klijenta. Najvažniji intervjui su oni koji se obave sa višim rukovodstvom klijenta. Upravo putem tih razgovora, revizor može doći do saznanja o planovima i politikama koji bi mogli uticati na finansijske izveštaje, kao i o važnom pravnim i regulatornim pitanjima.¹⁷

Ako postoji revizorska komisija, revizori treba da se s njom sastanu u ranoj fazi. Revizorska komisija se sastoji od odabranih članova upravnog odbora kompanije koji aktivno učestvuju u nadgledanju i praćenju računovodstvenih politika i politika finansijskog izveštavanja i prakse kompanije.

Poseta i obilazak radnih prostorija kompanije će pomoći revizoru da se bolje upozna sa preduzećem i uslovima poslovanja klijenta. Prema ISA 550 revizor treba da izvede ostupke revizije koji će obezbediti da se dobije dovoljno odgovarajućih revizorskih dokaza koji se odnose na identifikaciju i obavljanje od strane povezanih strana i efekat poslovnih transakcija između povezanih strana koje su značajne za finansijske izveštaje.

7.3 Preliminarni analitički postupci

¹⁷ Dr. Milovan Stanišić „Revizija“, Beograd, 2009

Najmanje dva puta u toku revizije se sprovede analitički postupci. Međunarodni standard revizije ISA 520¹⁸ indicira da revizor treba da primeni analitičke postupke u fazama planiranja i sveukupnog opštegispitivanja revizije. revizr treba da primeni analitičke postupke u fazi planiranja kako bi lakše mogao razumeti poslovanje i utvrditi pordučja potencijalnog rizika. Pri analitičkim postupcima u fazi planiranja revizije koriste se i finansijske i nefinansijske informacije.

U fazi planiranja revizije analitički postupci tipično obuhvataju podatke tekućeg perioda. Problemi ili neuobičajeni odnosi otkriveni u ovoj fazi uzimaju se u obzir prilikom formulisanja plana revizije. Otkrivanjem potencijalnih problema u početnoj fazi revizije revizor može dovoljno dobro isplanirati posao kako bi dobio dovoljno kompetentnih dokaza za davanje odgovarajućeg mišljenja.

7.4 Sticanje saznanja o računovodstvenim sistemima i sistemima interne kontrole

Prema zahtevima Međunarodnog standarda revizije ISA 400 revizor treba da stekne zadovoljavajuća saznanja i da se upozna sa računovodstvenim i sistemima interne kontrole kako bi mogao napraviti plan revizije i razraditi efikasan metod revizije. Potpuno je jasno zašto su računovodstveni i sistemi interne kontrole bitni za revizora. Ako revizor može da proceni kvalitet tih sistema i da proveriti da li su oni pravilno primenjeni u toku godine koja je predmet revizije, onda se u reviziji u velikoj meri može osloniti na te sisteme.

U fazi planiranja revizor treba da razume i dokumentuje i računovodstveni i sistem interne kontrole. Da bi u dovoljnoj meri razumeo računovodstveni sistem, revizor treba da identifikuje glavne vrste transakcija u poslovanju klijenta i da shvati računovodstveni i proces finansijskog izveštavanja. Pored toga revizor treba da razume i dokumentuje aspekte interne kontrole koji su relevantni za ove procese.

Priroda, vremenski raspored i obim postupaka koje revizor treba da obavi kako bi stekao saznanja o računovodstvenom i sistemu interne kontrole će se razlikovati, između ostalog zavisno od:

- veličine i složenosti preduzeća i njegovog kompjuterskog sistema,
- pitanja značajnosti,
- vrste internih kontrola,
- prirode dokumentacije prduzeća o specifičnim internim kontrolama, i
- revizorove procene inherentnog rizika.

Uobičajeno je da revizor stiče saznanja o računovodstvenom i sistemima interne kontrole na osnovu prethodnog iskustva sa klijentom kao i:

- postavljanjem upita odgovarajućim upravljačkim strukturama, nadzornom i drugom osoblju na različitim organizacionim nivoima, zajedno sa praćenjem odgovarajuće dokumentacije, kao što su upustva o postupcima, opisi radnih mesta i dijagrami,

¹⁸IFAC Hand Book Technical Pronouncments 1998, New York

- pregledom dokumenata i evidencija generisanih od strane računovodstvenog i sistema interne kontrole, kao što su dnevници ili izveštaji interne kontrole, i
- posmatranjem aktivnosti i redovnog poslovanja preduzeća, uključujući praćenje organizacije kompjuterskih operacija, osoblja koje čini upravu i prirodu obrade transakcija.

7.5 Planiranje značajnosti

Revizor ima odgovornost da utvrdi da li su finansijski izveštaji značajno nepouzdaniji obmanjujući. Revizor mora izraziti mišljenje jesu li finansijski izveštaji pripremljeni, u svim bitnim aspektima u skladu sa standardima. Pošto značajnost znači uticaj na odluke korisnika, revizor mora znati koji su mogući korisnici izveštaja njegovog klijenta i odluke koje se donose.

U praksi je često teško odrediti šta je to značajno. Moguće je razmotriti čitav niz faktora: veličinu i prirodu stavke, okolnosti i isplativost revizije značajnosti.

7.6 Pripreme memoranduma o planu revizije i priprema programa revizije

Poslednji korak u procesu planiranja je priprema memoranduma o planu revizije i priprema programa revizije. Memorandum o planu revizije je pisano obaveštenje o detaljima planiranog metoda revizije i finansijskom planu revizije. Memorandum o planu revizije, uglavnom sadrži sledeće:¹⁹

- podatke i informaciju u kojoj su opisani struktura kompanije klijenta, te njegove delatnosti i organizacija. U ovom delu trebaju biti obuhvaćena sva značajna pitanja koja utiču na klijenta, uz napomene i fusnote iz revizorske dokumentacije, kako bi neki član revizorskog tima mogao dobiti ukupnu sliku o klijentu,
- ciljevi revizije, pri čemu se navodi da li se radi o reviziji za akcionare, državne organe ili se revizija obavlja u posebne svrhe,
- procenu rizika angažovanja i potencijalne naknadne postupke s obzirom na utvrđene povećane rizike angažmana, koji su identifikovani u fazi prihvatanja klijenta,
- navođenje drugih revizora ili eksperata na koje će se revizija oslanjati, kao i rekapitulacija upustava obezbeđenih za korišćenje od strane tih revizora i stručnjaka,
- procenu značajnosti,
- inherentne rizike, utvrđene na osnovu uvida u poslovanje klijenta, odnosno podatke o preduzeću klijenta i privrednoj grani u kojoj ono obavlja delatnost, a specifikirani za svaku bitnu kombinaciju računa finansijskog izveštavanja i cilja revizije,
- zaključke vezane za kontrolno okruženje, uključujući moguće oslanjanje na interne revizore,
- ocenu kvaliteta računovodstvenog sistema i sistema internih kontrola, a posebno identifikaciju postupaka interne kontrole koji ublažavaju utvrđene inherentne rizike,

¹⁹ Rick Hayes, Arnold Schilder, Roger Dassen, Philip Wellge, str.187

- kratkak ukupan prikaz revizorskog pristupa za obradu svakog salda računa i odnosnog cilja revizije za koju je utvrđen inherentni rizik,
- vremenski raspored i terminski plan rada revizora uz navođenje postupaka koji se mogu obaviti na datum ili nakon datuma bilansa stanja. Navode se datumi za kritične postupke kao što su provere gotovine, potvrđivanja računa potraživanja (od kupaca) kao i provera zaliha,
- finansijski plan revizije, s detaljnim navođenjem svakog nivoa ekspertize s kojim revizorski tim raspolaže.

Memorandum o planu revizije se izrađuje pre početka rada u poslovnom prostoru klijenta. Plan revizije odobravaju i šef revizije-menadžer i partner, pre početka rada na terenu. Ovaj plan se tokom angažmana može modifikovati, ukoliko se nađe na probleme, ili ako revizor analizom interne kontrole utvrdi da je, u nekim oblastima, potrebno više ili manje rada na reviziji.

Prema zahtevima ISA 300 revizor treba da izradi i dokumentuje program revizije navodeći prirodu, terminski raspored i obim planiranih postupaka revizije, neophodnih za realizaciju ukupnog plana revizije. Program revizije služi kao skup instrukcija pomoćnicima uključenim u obavljanje revizije i kao sredstvo kontrole i pravilnog izvršenja posla.

7.7 Terminski raspored postupaka revizije

Pri planiranju terminskog rasporeda revizije prvo treba obaviti najbitnije postupke. Kada god je to moguće prilagođeni programi revizije koji prikazuju postupke koje treba obaviti, moraju biti pripremljeni po hronološkom redosledu izvođenja. Rezultat određenih revizijskih postupaka može zahtevati značajnu modifikaciju planiranog pristupa, pa takve postupke treba izvesti što je pre moguće.

Osnovna sredstva se odlikuju visokim vrednostima i dužim trajanjem od jedne godine. Ulaganja u osnovna sredstva su značajna i iz tih razloga treba obezbediti validnu dokumentaciju za obuhvat osnovnih sredstava u svim fazama njihovog postojanja i egzistiranja (nezavisno od toga da li su materijalne ili nematerijalne prirode).

7.8 Dokumentacija o pribavljanju osnovnih sredstava

Osnovna sredstva se mogu pribavljati na jedan od sledećih načina:²⁰

- kupovinom
- izgradnjom u spostvenoj režiji
- preuzimanjem bez naknade.

Za pribavljanje osnovnih sredstava potrebna je i moguća sledeća dokumentacija:

²⁰ Dr. Milovan Stanišić „Metodologija revizije“, Beograd, 2009 str. 264

Vrsta pribavljanja	Dokumenta koja nagoveštavaju promenu	Dokumenta koja potvrđuju promenu
Kupovina	Plan investiranja	Faktura dobavljača
	Investicioni elaborat	Carinska deklaracija
	Odluka organa upravljanja	Obračun poreza i drugih dažbina
	Tenderi i licitacije	Obračunska kalkulacija
	Ugovor	Knjižna pisma dobavljača
	Zapisnik o preuzimanju	
	Izveštaj komisije o tehničkom pregledu	
	Izveštaj o aktiviranju	
Izrada u sopstvenoj režiji	Plan investiranja	Interna faktura
	Investicioni elaborat	Obračun poreza i drugih dažbina
	Odluka organa upravljanja	Obračunska kalkulacija
	Zapisnik o preuzimanju	
	Izveštaj komisije o tehničkom pregledu	
	Izveštaj o aktiviranju	
Preuzimanje bez naknade	Odluka organa upravljanja	Rešenje ili odluka o ustupanju bez naknade
	Rešenje ili odluka o ustupanju bez naknade	Faktura za zavisne troškove preuzimanja
	Zapisnik o preuzimanju	Obračun poreza i drugih dažbina
	Izveštaj komisije o tehničkom pregledu	Obračunska kalkulacija
	Izveštaj o aktiviranju.	

Na bazi date dokumentacije i odgovarajućih priloga i pomoćne dokumentacije moguće je sprovesti odgovarajuća knjiženja. Time se formira matična evidencija o osnovnim sredstvima i obavljanju u glavnoj knjizi prvog stepena i u analitici osnovnih sredstava.

7.9 Dokumentacija o osnovnim sredstvima u upotrebi

Dokumentacija u vezi osnovnih sredstava u upotrebi je raznovrsna. Obuhvata dokumentaciju o viškovima, manjkovima, i raznim obračunima. U najčešće korišćena dokumenta u vezi osnovnih sredstava u upotrebi spadaju sledeća dokumenta:

Vrsta promena o osnovnim sredstvima u upotrebi	Dokumenta koja nagoveštavaju promenu	Dokumenta koja potvrđuju promenu
Viškovi	Popisne liste	Obračunska kalkulacija
	Zapisnik o višku	Obračun poreza i doprinosa
	Izveštaj o tehničkom prijemu	Odluka o aktiviranju
	Odluka o aktiviranju	
Manjkovi	Popisne liste	Obračunska kalkulacija
	Zapisnik o manjku	Obračun poreza i doprinosa
	Odluka organa upravljanja o odgovornom licu ili načinu pokrivanja manjka	Odluka o odgovornom licu ili načinu pokrivanja manjka
Redovne procedure u upotrebi	Polisa osiguranja	Faktura za osiguranje
	Popisi o nomenklaturi osnovnih sredstava	Obračun amortizacije
	Popisi o revalorizaciji	Obračun revalorizacije
	Popisi o amortizaciji	Izveštaj o šteti
	Predlog za rashod	Izveštaj i rešenje osiguravača
	Predlog za stavljanje van upotrebe osnovnog sredstva	Odluka organa upravljanja o pokriću štete
	Izveštaj o šteti na osnovnim sredstvima	Zapisnik o poravnanju
	Izveštaj osiguravača o prihvatanju nadoknade štete	
	Odluka organa upravljanja o pokriću štete	

7.10 Dokumentacija o stavljanju van upotrebe osnovnih sredstava

Osnovna sredstva se otuđuju po raznim osnovama. U osnovi mogu da budu različiti razlozi za donošenje odluke o stavljanju osnovnih sredstava van upotrebe, kao što su:

- prodaja
- davanje bez naknade
- otpis

U navedenim slučajevima koristi se sledeća dokumentacija:

Dokumenta koja nagoveštavaju promenu	Dokumenta koja potvrđuju promenu
Odluka organa upravljanja o prodaji	Odluka organa upravljanja o prodaji
Odluka organa upravljanja o davanju bez naknade	Odluka organa upravljanja o davanju bez naknade
Izveštaj komisije o otpisu ili rashodovanju	Odluka organa upravljanja o otpisu ili rashodovanju
Odluka organa upravljanja o otpisu ili rashodovanju	Kupoprodajni ugovor
Kupoprodajni ugovor	Faktura kupcu
	Izveštaj komisije o otpisu ili rashodovanju

Normalno, život je dinamičan i u praksi u svim segmentima koji tangiraju osnovna sredstva mogu da se pojave i vrste dokumenata koji nisu uopšte pomenuta. No to su ređe situacije a za svakodnevno obuhvatanje osnovnih sredstava ovo je uobičajen set poslovne dokumentacije

8. ORGANIZACIJA I METODOLOGIJA REVIZIJE

Vršenje revizije, u savremenoj teoriji i praksi, može da se označi kao što je već istaknuto kao proces prikupljanja i ocenjivanja potrebnih dokaza koji će predstavljati adekvatnu osnovu za izražavanje mišljenja o finansijskim izveštajima (koje obuhvataju podatke kojima se prezentira finansijska situacija, rezultati poslovanja i promene u finansijskoj situaciji preduzeća).

8.1 Izražavanje revizorskog mišljenja na osnovu dokaza

Pre nego što revizor bude u mogućnosti da izrazi svoje mišljenje o finansijskim izveštajima potrebni su mu dokazi da su transakcije ispravno analizirane i proknjižene, dokazi o računskoj tačnosti knjiženja i dokazi da je zaključak knjiga i priprema finansijskih izveštaja izvršena u skladu sa zakonskim propisima i opšteprihvaćenim računovodstvenim principima. S obzirom na činjenicu, da je svrha revizije da omogući revizoru da izrazi mišljenje o finansijskim izveštajima u celini, revizor treba da prikuplja dokaze o onim pozicijama u finansijskim izveštajima koje po iznosima i važnosti imaju odlučujući značaj za finansijske izveštaje u celini. Potreba za dokazom o valjanosti neke pozicije će biti veća ukoliko je veći materijalni značaj te pozicije.

8.1.1 Kvantitet i kvalitet dokaza

Prema standardima koje je definisao odbor za postupke revizije prikupljeni dokazi moraju da budu dovoljni i kompetetni. Samo na osnovu svog profesionalnog

prosudivanja (a to je sposobnost koja se stiče ličnim iskustvom) revizor može da odgovori na pitanja „koliko je dokaza dovoljno“ i „koji je dokaz kompetentan“.

Neke vrste dokaza su superiornije u odnosu na druge vrste, a isto tako mali broj dokaza odličnog kvaliteta može da predstavlja bolju osnovu za zaključivanje nego veliki broj dokaza slabijeg kvaliteta. Zbog svega toga odluka o količini to jest broju dokaza zahteva prethodnu ocenu o kvalitetu različitih vrsta dokaza koji stoje na raspolaganju.

S obzirom na to, da je revizoru za ocenu kvaliteta dokaza značajno pitanje njihovog izvora to jest porekla, potrebno je različite vrste dokaza klasifikovati prema njihovom poreklu.²¹

8.2.2 Vrste dokaza

S ciljem potpunijeg razumevanja područja revizorskog rada razmotrićemo važnije vrste dokaza koje revizor prikuplja kao osnovu za izvođenje zaključaka i izražavanje mišljenja i to:

- interne kontrole,
- fizički pregled,
- dokumentarni dokazi,
- glavna knjiga i dnevnici,
- komparacija i racija,
- računska kontrola,
- usmeni dokazi.

8.1.2.1 Interne kontrole kao dokazi

Tačnosti i pouzdanosti računovodstvenih podataka doprinosi adekvatan sistem interne kontrole. Prema tome, revizor će smatrati da je postojeći sistem interne kontrole jak dokaz valjanosti iznosa u finansijskim izveštajima, u koliko revizor utvrdi da preduzeće ima dobro organizovan sistem interne kontrole i da se propisani postupci konsekvantno sprovode u svakodnevnom operacijama.

Na osnovu studiranja metoda i postupaka koje preduzeće primenjuje u svom računovodstvenom sistemu, revizor rešava šta će i koliko od dokaza da proveriti. Krajnji rezultat u finansijskim izveštajima će biti valjani u koliko su pomenuti postupci dobro propisani i ako se doslovno primenjuju. Pristup revizora se dakle sastoji u tome da upozna i oceni sistem interne kontrole, primenjujući pri tom studiranje serije testova na osnovu kojih će se utvrditi da li se računovodstveni postupci u preduzeću primenjuju na utvrđen način. Sposobnost revizora da oceni efikasnost različitih kontrolnih postupaka i izabere odgovarajuće testove da bi utvrdio podudarnost bilansa i knjigovodstva predstavlja veliki deo profesionalne veštine revizora.

²¹ Dr. Slobodan V Vidaković „Revizija osnova kompetentnosti, kredibiliteta, poverenja“ Novi Sad, 2009, str.342

Glavni faktor koji određuje koliko dokaza će revizor trebati da pribavi na osnovu dokumenata, knjiženja, istraživanja i drugih izvora jeste, dakle adekvatnost sistema interne kontrole. Manje ostalih dokaza će biti potrebno ukoliko je interna kontrola jača, i obrnuto revizor će morati da pribavi veći broj dokaza druge vrste kada je interna kontrola slaba.

8.1.2.2 Fizički dokazi

Najbolji dokaz fizičkog postojanja sredstava je stvarni pregled putem ličnog uvida ili prebrojavanja pojedinih njihovih vrsta. Iako na prvi pogled može da izgleda da fizički pregled sredstava predstavlja njihovu konačnu proveru, to često nije slučaj. Revizor naime ne pretenduje na to da bude stručnjak za ocenjivanje kvaliteta materijala ili procenjivanje kvaliteta proizvoda, zbog čega je njegova odgovornost za otkrivanje manjkavosti u kvalitetu odnosnih zaliha mnogo manja od odgovornosti za tačnost u količinama. Ipak na svaki znak koji izazove sumnju u pogledu kvaliteta ili stanja zaliha revizor treba da obrati pažnju. I pored činjenice da se fizičkim pregledom može identifikovati postojanje sredstava, odnosno utvrditi njihova veličina, odnosno broj i krajnjim naporom da se utvrdi kvalitet, fizički dokazi moraju da budu dopunjeni drugim vrstama dokaza.

8.1.2.3 Dokumentarni dokazi

Od dokumenata se sastoji najvažnija vrsta dokaza na koju se oslanja revizor. U zavisnosti od toga da li je dokument kreiran u samom preduzeću ili dolazi izvan preduzeća, delimično zavisi vrednost dokumenta kao dokaza. Najkvalitetnije dokumentarne dokaze predstavljaju dokumenta koja su sačinjena izvan preduzeća klijenta i dostavljena direktno revizoru. Međutim mnoga od eksternih dokumenata na koje je upućen revizor su ona koja poseduje preduzeće klijent (izvodi iz banke, fakture dobavljača, ugovori, porudžbenice od kupca i drugo), a pri odlučivanju u kojoj meri može da se osloni na ovu vrstu dokaza revizor treba da ima u vidu da li je dokument takvog tipa da može lako da bude kreiran ili predstavljen od strane nekog od zaposlenih u preduzeću. Revizor bi posebno morao da bude oprezan da prihvati kao dokaz dokumenta koja su na bilo koji način prepravljena.

Iako neka prepravka može biti izvršena i od strane preduzeća koje je izdalo dokumenta da bi se njome ispravila neka slučajna greška, revizor ne bi smeo da predvidi mogućnost da neka prepravka na dokumentu može biti namerno učinjena da bi se iskrivile činjenice i doveli u zabludu revizori ili drugi koji se oslanjaju na dotični dokument. Naglašavanje mogućnosti da eksterna dokumenta koje poseduje preduzeće klijent mogu biti falsifikovana ili prepravljena, a ne obezbeđuje ovu vrstu dokaza. Naprotiv, ona se ekstenzivno koriste od strane revizora i u principu ne smatraju jačom vrstom dokaza nego dokumenta koja se sačinjavaju u samom preduzeću.

Brojna su i raznovrsna dokumenta koja se sačinjavaju i lansiraju u samom preduzeću, pa je i njihov kvalitet dokaza različit. Međutim najveći broj internih dokumenata predstavlja slabiji kvalitet dokaza od izdatih čekova zbog toga što cirkuliše samo unutar preduzeća i

ne podleže kritičkom ispitivanju od strane eksternih lica. Od adekvatnosti sistema interne kontrole zavisi stepen pouzdanosti dokumenata koja su kreirana i korišćena u samom okviru preduzeća.

Naime relativno dobar dokaz mogu da predstavljaju i takva dokumenta pod uslovom da su računovodstveni postupci tako koncipirani da dokument koji je sačinilo jedno lice, bude kontrolisan od drugog lica iako su sva dokumenta serijski numerisana. Pored navedenog, adekvatna interna kontrola zahteva takođe široku podelu dužnosti tako da ni jedan radnik ne rukuje transakcijom od početka do kraja. Isto tako radnik koji vodi knjige ili kreira dokumenta ne bi trebalo da ima pristup gotovini jer u tom slučaju neće biti podstaknut da falsifikuje dokumenat, s obzirom na to da onaj ko kreira dokumenta ne rukuje sa gotovinom.

S druge strane, u slučaju slabe interne kontrole revizor ne može mnogo da se osloni na dokumentaciju koja je sačinjena u preduzeću a nije kontrolisana od strane eksternih lica. Tada postoji mogućnost ne samo fiktivne dokumentacije koju je sačinio neko od zaposlenih radnika da bi njome pokrio krađu, već i mogućnost, istina ne tako često da je menadžment preduzeća namerno prezentirao netačne finansijske izveštaje i pripremio odgovarajuće lažne dokumente da bi obmanuo revizora.

8.1.2.4 Glavna knjiga i dnevnići kao dokazi

Ispitivanje kroz glavnu knjigu od dnevnika i dalje do osnovnih dokumentarnih dokaza (kao što su čekovi, fakture ili druga originalna dokumenta) će revizor sprovoditi kada proverava neki iznos u bilansima, idući u nazad kroz knjigovodstvenu evidenciju. Računi glavne knjige i dnevnići, međutim u izvesnoj meri predstavljaju sami po sebi vredne dokaze čija pouzdanost zavisi od obima interne kontrole koji se primenjuju pri njihovom pripremanju to jest vođenju. Osobe koje nisu odgovorne za glavnu knjigu bi trebalo da kad god je moguće da vode pomoćne knjige odnosno analitiku kupaca, dobavljača i stalnih sredstava.

Od strane kontrolora ili drugog ovlašćenog lica sva knjiženja u opštem dnevniku bi trebalo da budu pismeno odobrena. Glavnu knjigu i dnevničke revizor će moći da smatra dobrom podlogom za finansijske izveštaje u slučaju kada postoje ovakve vrste interne kontrole i kada se knjige vode na adekvatan način.

8.1.2.5 Poređenja i racio brojevi kao dokazi

Jednostavan metod za uočavanje nekih značajnih promena jeste upoređivanje iznosa svih pozicija aktive, pasive, prihoda i rashoda sa iznosima odgovarajućih pozicija iz prethodnog perioda. Sve neuobičajene promene revizor bi trebao da ispita dok ne utvrdi da postoje valjani razlozi za takve promene iznosa.

Revizor će takođe pored upoređivanja apsolutnih iznosa iz godine u godinu, ispitati procentualno učešće pojedinih pozicija u bilansima, zato što značajne promene u

relativnom učešću pojedinih pozicija mogu biti važan pokazatelj za dublje istraživanje uzroka takvih promena.

Za revizora je takođe korisno da izračunava takozvane racio brojeve odnosno relacije između pojedinih pozicija bilansa stanja i uspeha na osnovu kojih može da izvede odgovarajuće zaključke u pogledu finansijske situacije preduzeća i evikasnosti njegovog poslovanja. Određene tendencije revizor će ustanoviti upoređivanjem dobijenih rezultata sa odgovarajućim racio brojevima iz prethodne godine. Da revizor ne bi došao u situaciju da od perifernih činjenica ne razlikuje primarne činjenice obezbediće mu upravo ovakva opšta proveravanja i upoređivanja, potkrepljena detaljnim proveravanjem pojedinih računa.

8.1.2.6 Računska kontrola kao dokaz

Forma dokaza koja je slična upoređivanjima i racio brojevima je računsa kontrola koju vrši sam revizor da bi utvrdio aritmetičku tačnost u knjigama preduzeća. Najjednostavniji vid ovog dokaza sastoji se u sabiranju cifara u odgovarajućim kolonama dnevnika, odnosno stranama glavne knjige da bi se proverila tačnost zbira.

Računanjem se takođe obezbeđuje dokaz i kada revizor testira obračun amortizacije za odnosnu godinu, koristeći stope koje je primenilo preduće i proveravajući na taj način aritmetičku tačnost troškova amortizacije koji su uknjiženi na odgovarajućim računima.

8.1.2.7. Usmeni dokazi

U toku revizije revizor će postaviti veliki broj pitanja rukovodiocima i radnicima preduzeća – klijenta. Novi revizor se ponekad ustručava da postavlja pitanja iz straha da će izgledati neobavešten i neiskusn. Takav stav je nelogičan, s obzirom na to da će i najiskusniji i najkompetentniji revizor postavljati mnogo pitanja. Ova pitanja se odnose na različite stvari: lokaciju knjiga i dokumenata, razloge za primenu nekih neuobičajenih računovodstvenih postupaka, verovatnoću naplate zastarelih potraživanja itd.

Odgovori koje revizor dobija na pitanja, predstavljaju posebnu vrstu dokaza. Načelno, usmeni dokaz nije dovoljan sam po sebi ali on može biti koristan za sagledavanje situacije koja zahteva istraživanje ili potkrepljivanje drugom formom dokaza.

Pri postavljanju pitanja, revizor ne bi trebalo da se ponaša ni kao apologeta ni kao vlast. On obavlja reviziju po nalogu to jest na zahtev preduzeća i shodno tome u interesu preduzeća je da svi zaposleni sarađuju u pružanju svih informacija koje su potrebne revizoru. Sa druge strane, revizor treba da izbegava „policijsko“ ponašanje jer on ne vrši unakrsno ispitivanje zaposlenih niti zahteva od njih dostavu. U revizorskom poslu nedostatak taktičnosti i kurtoazije mnogo je ozbiljniji od nedostataka tehničke veštine.

8.2 Testovi i uzorci

Mnogo bi vremena zahtevalo i bilo bi mnogo skupo kada bi revizor ispitivao svako knjiženje u knjigama i svaki dokument na osnovu koga su izvršena odnosna knjiženja. S obzirom na to da je cilj revizora da pribavi dovoljno dokaza kojima bi potkrepio svoje mišljenje o ispravnosti finansijskih izveštaja ispitivanje svakog knjiženja u knjigama i svakog dokumenta je sasvim nepotrebno.

U planiranju i sprovođenju programa revizije korisno je razlikovati dva postupka (ocenu sistema interne kontrole i testiranje podataka na osnovu kojih su sačinjeni bilansi), koja se u praksi međusobno prepliću to jest nisu strogo podvojena. Iako će u principu ocena interne kontrole prethoditi proveravanju iznosa u finansijskim izveštajima, znatan deo rada koji obavlja revizor služi dvostrukoj nameni. S jedne strane, da indicira na adekvatnost interne kontrole i da s druge strane, istovremeno verifikuje iznose koji su iskazani u bilansima. I za jednu i za drugu vrstu se koristi metoda uzoraka.

Ispitati deo ili uzorak finansijskih transakcija da bi se utvrdio njihov kvalitet i stinitost znači testirati računovodstvene podatke. Za grupu u celini revizor može da izvede zaključke ispitivanjem reprezentativnog uzorka velikih homogenih grupa transakcija. Primena uzorka znači mnogo više od ispitivanja dela raspoloživih podataka, ona znači da se deo grupe transakcija ispituje sa ciljem da se ocene karakteristike cele grupe.

Tako na primer, ukoliko je u toku godine koju revizor ispituje ispostavljeno 2.500 faktura prodaje, one se mogu nazvati skupom ili populacijom koju treba testirati. Sve fakture su serijski numerisane i revizor uzima svaku dvadeset petu fakturu iz serije da bi sačinio uzorak od sto jedinica. Vrlo je verovatno da će broj otkrivenih grešaka u sto otkrivenih jedinica približno odgovarati srazmernom broju grešaka u populaciji od 2.500 faktura, zbog čega revizor može da formira mišljenje o kvalitetu fakture prodaje u celini. Vreme neophodno za ispitivanje uzorka je po logici stvari mnogo kraće od vremena za ispitivanje cele populacije.

Termin skup i populacija u smislu njihovog korišćenja u reviziji mogu se i dalje ilustrovati. Naime, sve pozicije jednog tipa čine skup ili populaciju. Tako na primer svi čekovi izdati u toku godine čine jedan skup; sva knjižena u dnevniku prodaje čine drugi skup itd.

Po teoriji verovatnoće uzorak koji je izabran iz velike serije istih jedinica teži da pokaže iste karakteristike kao i one koje bi se utvrdile ispitivanjem cele serije. Ukoliko je uzorak veći, veća je i tendencija da te karakteristike odgovaraju karakteristikama skupa.

8.2.1 Izbor uzoraka za reviziju

U savremenoj praksi, utvrđivanje koje transakcije treba da budu testirane i do kog obima, predstavlja jedan od najvažnijih zadataka revizora s obzirom na to da od toga zavise i troškovi revizije. Ne postoje propisana ili opšteprihvaćena pravila za izbor uzoraka za reviziju. Transakcije koje treba da budu ispitane revizor bira na osnovu poznavanja

sistema interne kontrole preduzeća, relativnog značaja transakcija i vrste grešaka koje je otkrio prilikom ranije revizije ili u toku tekućeg pregleda.²²

Dva osnovna postupka se koriste za izbor uzoraka odgovarajućih transakcija preduzeća: na osnovu prosuđivanja samog revizora i na osnovu metoda slučajnog izbora.

Na osnovu prosuđivanja samog revizora (prvi postupak), revizor unapred određuje veličinu i stav svakog uzorka za reviziju bez obraćanja na druge izvore. S druge strane, na osnovu metoda slučajnog uzorka revizor bira pouzdane veličine uzoraka i na osnovu tablica slučajnih brojeva, vrši izbor jedinica koje će ući u uzorke. Navedeni postupci se, u revizorskoj praksi često kombinuju u smislu da se namerni uzorak izabran prosuđivanjem samog revizora dopunjuje slučajnim uzorkom.

8.2.1.1 Blok uzorak

Osnovna karakteristika blok uzorka jeste da on uključuje sve jedinice u okviru izabranog vremenskog perioda, to jest izabrane numeričke ili slovne sekvence. U sukcesivnim revizijama ne bi trebalo po logici stvari birati za uzorak iste mesece ili iste numeričke i slovne sekvence, kao i da revizor mora da pazi da ne nagovesti unapred koji će blokovi biti izabrani za uzorke. S druge strane, poslednji mesec u godini znaju to mnogi revizori iz iskustva zahteva veći obim proveravanja nego ostali meseci upravo zbog toga što do većine nepravilnosti dolazi neposredno pre zaključivanja poslovnih knjiga.

Ova vrsta uzorka ima i svoje nedostatke, jedan od njih je što blok uzorak zanemaruje personalne promene u računovodstvu klijenta do kojih dolazi u toku perioda koji je objekt revizije. Blok uzorci su, međutim posebno efikasni za otkrivanje eventualnih pronevera izvršenih od strane osoba koje obavljaju dvostruke aktivnosti: upravljaju gotovinom i obavljaju knjiženje gotovine. I pored činjenice da se, zbog svoje pogodnosti često koriste u reviziji, sa statističke tačke gledišta blok uzorci su defektni, zbog toga što nemaju iste šanse da budu izabrani.

8.2.1.2 Sistematski uzorak

Kada se koristi slučajni uzorak, svaka jedinica u skupu ima jednake izgleda da bude izabrana. Pretpostavimo da revizor, na primer želi da izabere slučajni uzorak od 200 izdatih čekova iz skupa od 4.000 čekova. Pogodan metod za izbor uzorka bi bio da izvuče svaki dvadeseti ček iz serije. Takav postupak se naziva sistematskim izborom. Instrukcije za reviziju kao što su „proveri zbirove svakog desetog računa glavne knjige“ ili „proveri obračun ličnog dohotka za svakog dvadesetog radnika sa platnog spiska“, predstavljaju tipične primene sistemskog uzorka. Mada ove metode obično zadovoljavaju, pomoću njih se neće dobiti slučajni uzorci ako populacija koja se ispituje ne predstavlja sekvencu koja je izabrana po metodi slučajnog izbora.

²² Dr. Slobodan V Vidaković „Revizija osnova kompetentnosti, kredibiliteta, poverenja“ Novi Sad, 2009, str.349

8.2.1.3 Stratifikovani uzorak

Stratifikovati uzorak znači podeliti osnovni skup u podgrupe s tim da se iz svake podgrupe posebno izabere određeni broj jedinica u uzorak.

Stratifikacija se često primenjuje i na blok uzorke. Na primer, instrukcija revizoru za stratifikaciju blok uzorka mogla bi da glasi sledeće: „ispitati sve fakture prodaje iz aprila meseca sa iznosom od 1.500 dinara ili više i 5% faktura ispod 1.500“.

Ovaj metod ima prednost što obezbeđuje da se proverí tačnost svih materijalnih stavki. U mnogim slučajevima izborom velikih stavki revizor može da obuhvati 70% ili 80% od apsolutnog iznosa salda na računu, na osnovu ispitivanja deset ili manje procenata svih stavki koje ulaze u odnosni račun. Međutim, ako se sazna da revizor ima običaj da gleda samo pozicije sa velikim iznosima to može da podstakne nemarnost ili pronevere prilikom obavljanja malih to jest sitnih transakcija. Pored toga, postoji mogućnost da su iskazane sitne stavke usvari netačno proknjiženi krupni iznosi. Zbog toga je poželjno da revizor ispitivanje svih velikih stavki dopuni ispitivanjem slučajnog uzorka sitnih stavki.

8.2.2 Ocena grešaka nađenih u uzorcima

Sa najvećom pažnjom treba da se ispita ne zavisno od metoda izbora uzorka svaka jedinica koja je uključena u uzorak. Da bi se utvrdio broj pogrešnih jedinica u uzorku, neophodno je da se definiše greška, pri čemu revizor mora da usavršava profesionalnu sposobnost procenjivanja značaja i uzroka svake greške koju otkrije u uzorku. Revizor, drugim rečima mora da ima u vidu sledeće:

- Da li konkretna greška indicira na nepostojanje značajne interne kontrole?
- Da li odnosna greška indicira da interna kontrola koju je propisalo rukovodstvo nije bila sprovedena u praksi?
- Da li ova greška sugeríše nameru pronevere?

U slučaju da su greške otkrivene pomoću uzorka brojne, ozbiljne po svom karakteru ili sugeríšu proneveru, revizor može da odluči da proširi područje ispitivanja i čak da izvrši 100% proveravanje odnosnih transakcija.

8.2.3 Nedostaci prosuđivanja – osnova za izbor i primenu testova i uzoraka u reviziji

Revizorska profesija se, od kako je usvojena metoda ispitivanja na osnovu testova u reviziji, suočiva sa problemima kako izabrati uzorke koji će biti reprezentovani za transakcije koje se testiraju, kao i sa pitanjem do koje granice vršiti testiranje na osnovu uzorka. Dva osnovna pitanja se nameću i to: Na koji način revizor treba da izabere transakcije za testiranje, i koji obim testiranja će biti dovoljan?

U tradicionalnom pristupu ovim pitanjima, naglasak se stavlja na profesionalno prosuđivanje revizora. Argumentacija je da iskusan revizor, vičan u reviziji knjigovodstva i otkrivanju slabosti u internoj kontroli, može da odredi u svetlu svih okolnosti u konkretnoj situaciji, koji će obim testiranja biti potreban. Međutim, za mnoge

ova argumentacija nije dovoljno ubedljiva, pa joj suprotstavljaju mnoge protiv argumente. Tako na primer kritičari metoda prosuđivanja ističu da se revizor suviše oslanja na intuiciju, da ne koristi objektivne metode za merenje adekvatnosti uzorka da se njegov program testiranja ne zasniva na logičnom sistemu i da različiti revizori suočeni sa identičnim okolnostima ne primenjuju iste vrste ili isti broj testova.

Rešenje koje predlažu kritičari tradicionalnog, odnosno namernog izbora uzoraka na osnovu prosuđivanja je da se u cilju postizanja većeg stepena objektivnosti u procesu testiranja koriste statistički principi izbora uzoraka. Pri tome imaju u vidu da su se revizori prilikom korišćenja testova za proveru, oslanjali na teoriju verovatnoće, ali da su u ograničenoj meri primenjivali statističke metode izbora i interpretacije uzoraka.

„Namerni uzorak“ koji tradicionalno koriste revizori stoji pod uticajem mnogih subjektivnih faktora koji se ne mogu lako meriti. S druge strane, statističari su dugo vremena izučavali problem izbora uzoraka, tako da se statističke metode sasvim uspešno koriste na primer u području kontrole kvaliteta u industriji. Nabavljena roba, kao i ona koja se proizvodi u preduzeću proverava se po metodu uzoraka da bi se utvrdilo da li odgovara standardnom kvalitetu. Umesto da kontrolišu kvalitet svake jedinice proizvoda, mnogi proizvođači su pribegli jeftinijem metodu uzoraka tako da prihvataju ili odbijaju prijem celokupne grupe proizvoda na osnovu odnosa između stvarnog broja defektnih jedinica nađenih u svakom uzorku prema predodređenom prihvatljivom broju defektnih jedinica proizvoda.

Međutim, prvi pokušaj da se metode uzoraka koje se primenjuju za kontrolu kvaliteta u industriji, uvedu u područje revizije nisu bili sasvim uspešni. Glavni razlog je što se podaci koje ispituje revizor u mnogome razlikuju od proizvoda koji izlaze iz montaže.

Drugim rečima, dok proizvođač donosi odluku o prijemu ili odbijanju proizvoda samo na osnovu uzorka, odluka revizora o tome da li su prezentirani finansijski izveštaji korektni ili nisu, mora da temelji na brojnim međusobno povezanim testovima i mnogim fazama ispitivanja, a ne samo na ispitivanju uzoraka. Prilike za upotrebu drugih statističkih metoda izbora uzoraka, kao što su uzorci za učestalost i uzroci za varijable, su se javile nakon ovih prvih pokušaja revizora da primene prihvatljive metode uzoraka. Danas te metode predstavljaju važan deo revizorske prakse, a u nekim slučajevima profesionalni statističari se uključuju u ekipe revizora.

8.2.4 Prednosti statističkih metoda za izbor i primenu uzoraka u reviziji

Samo prilikom definisanja i utvrđivanja područja računa, knjiženja i dokumenata iz kojih će izabrati svoje uzorke, revizor mora da upotrebi prosuđivanje pri korišćenju statističkih metoda izbora uzoraka. Pre ispitivanja, isto tako mora da se odluči o procentu grešaka koji će se tolerisati u odnosnom uzorku, tako da bi u slučaju da rezultati ispitanog uzorka premašuju utvrđeni procenat grešaka, morali da se uzimaju i ispituju dodatni uzorci sve dok se populacija ne prihvati ili odbije.

Svaki uzorak mora biti adekvatan, reprezentativan i mora da pokaže stabilnost. Adekvatnim uzorkom će se smatrati onaj koji sadrži dovoljan broj jedinica da njegovo ispitivanje pokaže iste rezultate koji bi se dobili ispitivanjem drugog, odnosno drugih uzoraka iste veličine izabranih iz iste populacije.

Osobnosti slične onima koje imaju sve jedinice u datoj populaciji poseduje reprezentativan uzorak. Uzorak pokazuje stabilnost kada bi rezultati ispitanog uzorka ostali isti čak iako bi se njegova veličina povećala.

S obzirom na to, da navedene karakteristike u najvećoj meri može da zadovolji neograničen slučajni uzorak, on ima prednosti nad uzorcima koji se biraju na osnovu prosuđivanja revizora i predstavljaju namerne uzorke ili uzorke sa ograničenjem. Za izbor neograničenog slučajnog uzorka mogu da se koriste različiti metodi i to: tablice slučajnih brojeva, sistematski izbor, stratifikovan izbor i dr.

Bitno je međutim da kada se bira neograničeni slučajni uzorak, ne sme da postoji preferencija da se uzorak uključi ili iz njega isključi bilo koja pozicija u populaciji. Svaka pozicija treba da ima jednaku šansu da postane deo izabranog uzorka. Treba imati u vidu da je u svim metodama to jest tehnikama izbora uzoraka prisutan rizik od „pogrešnog uzorka“ – mogućnost da se izabere uzorak koji pukim slučajem nije reprezentativan za populaciju. Zbog ovog prisutnog rizika kod pogrešnog uzorka, uvek postoji izvestan stepen rizika da se na osnovu ispitivanja uzorka izvedu netačni zaključci o populaciji.

Međutim prednost statističkih metoda uzoraka je što rizik od materijalnih grešaka koje rezultiraju iz pogrešnog uzorka može da se meri, dok namerni uzorak koji je izabran na osnovu prosuđivanja ne pruža revizoru mogućnost da utvrdi rizik od materijalne štete. Da bi prednosti statističkog to jest slučajnog uzorka došle do punog izražaja potrebno je ne samo da se primenjuju odgovarajuće statističke metode za izbor uzorka, već i da se koriste statistički pristupi merenja koji obuhvataju izračunavanje veličine uzoraka i interpretaciju rezultata uzoraka.

U tom slučaju kao najvažnije vrednosti statističko uzorka, mogle bi da se istaknu sledeće:

- Omogućava revizoru da izračuna pouzdanost uzorka i rizik pouzdanosti uzoraka.
- Zahteva od revizora da pažljivije planira postupak nego što obično čini kada koristi namerni uzorak. On mora u napred da ustanovi ciljeve proveravanja i šta očekuje od tog proveravanja.
- Omogućava revizoru da objektivnije interpretira rezultate uzoraka.
- Omogućava revizoru da koristi uzorak manje veličine, od one koje bi koristio u slučaju namernog uzorka, naročito kada je populacija relativno velika. Ako se populacija povećava, veličina uzorka se srazmerno smanjuje; ali ako revizor primenjuje tradicionalni postupak prosuđivanja u izboru uzorka prema kome je veličina uzorka srazmerno proporcionalna populaciji, on će izvući veći uzorak nego što bi bilo neophodno po statističkim metodama izbora.
- Omogućava intenzivnije ispitivanje pozicija zbog manje veličine uzoraka.

8.3 Radne beleške revizora

Instrumente od vitalnog značaja u procesu revizije predstavljaju radne beleške revizora kao sredstvo za povezivanje knjigovodstva klijenta sa revizorskim izveštajem. Naime, rad revizora se u velikoj meri sastoji u sistemskom pripremanju serija radnih beležaka u takvoj formi i sa takvim sadržajem da revizor može na osnovu njih da sastavi izveštaj o finansijskoj situaciji i poslovanju preduzeća klijenta.

Pojam „radne beleške“ je kompleksan, obuhvata: sve dokaze koje je revizor sakupio da pokaže kako je obavio posao; metode i postupke koje je primenio i zaključke do kojih je došao. Radne beleške revizora služe i kao dokaz o obimu ispitivanja i profesionalnoj savesnosti sa kojom je revizor izvršio odnosna ispitivanja.

8.3.1 Svrha i zahtevani kvalitet radnih beleški revizora

Najvažnije svrhe kojima služe radne beleške revizora su sledeće:

- da koordiniraju i organizuju sve faze revizije,
- da olakšaju pripremanje revizorskog izveštaja,
- da detaljno podkrepe i objasne mišljenja i nalaze koji su nasumično izneseni u revizorskom izveštaju.

Koordinacija svih faza revizije se obezbeđuje radnim beleškama, a nakon proveravanja i analiziranja pojedinog postupka revizor će načiniti značajne činjenice i odnose. Ukoliko ovo zapažanje revizor ne bi zapisao, on bi kasnije verovatno na njih zaboravio pa se ne bi koristile prilikom donošenja ocene na osnovu činjenica koje su otkrivene u drugim fazama revizije.

Rukovodilac revizorskog tima, zahvaljujući pažljivom planiranju zadataka svih revizora u izradi raznih radnih beleški može efikasno da koordinira i organizuje da se više faza ispitivanja obavlja istovremeno. Drugim rečima rukovodilac revizorskog tima može izdati nalog svakom revizoru da pripremi posebnu radnu belešku o pojedinim stavkama s tim da ove beleške oni međusobno razmenjuju.

U tom cilju on može da popuni nazive radnih beleški i unese nekoliko primera transakcija, zahtevajući od odgovarajućih revizora da ih kompletiraju. Na taj način on inicira ispitivanje nekoliko simultanih stavki i prati ih dok se ne kompletiraju.

Radne beleške olakšavaju pripremanje revizorskog izveštaja, zato što predstavljaju izbor materijala za sastavljanje izveštaja.

Bez obzira na formu izveštaja koja zavisi od cilja i obima revizije, njegov najvažniji deo predstavljaju nalazi i preporuke, koji se izvlače iz raznih beleški.

Pošto se izveštaji o reviziji pripremaju na osnovu radnih beleški i s toga proizilazi da se njima potkrepljuju i objašnjavaju zaključci izneti u izveštaju. U slučaju da revizor pred

nadležnim sudom treba da brani tačnost izveštaja radne beleške služe kao glavno sredstvo za njegovo potkrepljivanje.

S obzirom na pomenute svrhe radnih beleški revizor mora da obrati veliku pažnju prilikom njihovog sačinjavanja kako bi one bile maksimalno korisne. U tom cilju radne beleške prvo ne bi trebalo unositi nebitne podatke, a drugo one treba da budu pripremljene na način koji će omogućiti brz uvid i učiniti ih razumljivim za druge.

Revizorske radne beleške su potpune ako jasno odražavaju sve informacije o bitnim knjigovodstvenim podacima, zajedno sa metodama koje su korišćene za njihovu verifikaciju i drugim dokazima koji su neophodni za pripremanje revizorskog izveštaja.

Iskusnog revizora karakteriše sposobnost da sačini beleške koje sadrže sve informacije ali ne obuhvataju suvišne detalje. S obzirom na to da se proveravanje sastoji u ispitivanju brojnih dokumenata, ne znači da svaki pregledani dokument treba upisati u radne beleške, niti da revizor treba da zapiše datum, redni broj ili sličan elemenat svakog dokumenta. U mnogim slučajevima će biti dovoljno da revizor u radne beleške unese samo oznaku koja ukazuje da su određena dokumenta pregledana. Ta oznaka može da se sastoji samo od inicijala revizora i datuma unetog u program revizije, da označi da je odnosni postupak obavljen.²³

Revizor je ispitivač koji je obučen da jasno razlikuje činjenice od mišljenja i njegov nalaz mora na prikladan način da obuhvati i jedno i drugo tako da se u njemu ne mešaju činjenice i mišljenja. Shodno tome i u radnim beleškama moraju takođe jasno da se identifikuju tvrdnje koje se zasnivaju na činjenicama i one koje su iznete na osnovu prosuđivanja.

U revizorskom izveštaju svaka taktička tvrdnja i svaki broj treba da bude potkrepljen i objašnjen u radnim beleškama. Međutim radne beleške se ne ograničavaju samo na kvantitativne podatke; one treba da uključe napomene i objašnjenja kojima se u celosti konstatuje šta je revizor obavio, njegove razloge za obavljanje nekih postupaka i izostavljanje drugih i njegove reakcije i mišljenja koja se odnose na kvalitet ispitanih podataka, adekvatnost interne kontrole koja se primenjuje i kompetentnosti lica koja su odgovorna za poslove i knjiženje odnosnih poslova.

Da bi utvrdio adekvatnost i efikasnost obavljenog posla od strane pojedinih revizora, uobičajeno je da rukovodilac revizorskog tima zbog mogućnosti da se radne beleške kontrolišu od strane eksternih lica, prethodno pregleda radne beleške, pri čemu one moraju da govore za sebe što znači da one moraju biti kompletne, čitljive i sistematizovane tako da ne budu potrebna dodatna objašnjenja ili interpretacije od strane revizora.

²³ Dr. Slobodan V Vidaković „Računovodstvo jezik poslovnog sporazumevanja“ Beograd, 2002, str. 196

8.3.2 Planiranje radnih beleški

Ustrojstvo adekvatnih radnih beleški zahteva brižljivo planiranje pre i u toku revizije. Revizor treba da utvrdi, za odvijanje svake faze u procesu verifikacije, kojim materijalom treba da bude pokrivena i pokuša da zamisli tip radne beleške pomoću koje će na najefikasniji način prezentirati dokaze. Željenoj nameni obično ne mogu da posluže neplanirani radni papiri sačinjeni na brzinu, bez sagledavanja u napred, tako da je često potrebno da se ponovnim ispitivanjem otklone njihovi nedostaci.

Za pripremanje bilo kog tipa radnih beleški uvek postoje alternativni načini, uz preporuku da se preispitaju isti obrasci i analitičke forme koje su korišćene u prethodnim revizijama. Stari oblik može, u pojedinim slučajevima da se kopira bez promena, a u drugim slučajevima može da se ukaže potreba za njegovim poboljšanjem ili pak da se stara forma odbaci kao neodgovarajuća.

Obično se praktikuje da se koristi poseban radni papir za svaku poziciju, odnosno račun koji se ispituje. Međutim ima situacija kada se radni papir koristi za različite račune ali koji su međusobno povezani. Na primer računi ispravke vrednosti stalnih sredstava i troškova amortizacije se obično analiziraju na jednom radnom papiru.

8.3.3 Standardi za pripremanje radnih beleški

Radne beleške treba da odaju utisak sistematičnosti i reda kao i savesnog odnosa revizora prema detaljima združenog sa jasnim razgraničenjem između važnog i nevažnog.

U tom cilju prilikom njihovog sačinjavanja treba imati u vidu sledeća pravila koja odražavaju tekuću profesionalnu praksu:

- Svaki radni papir mora biti identifikovan na odgovarajući način. To znači da u zaglavlju treba da sadrži naziv preduzeća, opis informacija koje se prezentiraju i period na koji se odnosi ili odgovarajući datum.
- Za svaki objekat ispitivanja treba da se koristi poseban radni papir, koristi se samo jedna strana obrasca; na taj način se sprečava da se predvidi materijal zabeležen na poleđini papira.
- Svaki radni papir treba da sadrži ime ili inicijale revizora koji ga je sastavio, datum sastavljanja i ime ili inicijale rukovodioca tima koji ga je pregledao. Pogodno je da se ovo unese u gornji ili donji desni ugao svakog papira. Za tu svrhu se u obrascu radnog papira mogu odštampati posebne rubrike.
- Potrebna je potpuna i posebna identifikacija analiziranih računa, intervjuisanog osoblja pregledanih dokumenata.
- Izvor podataka koji su prezentirani na svakom radnom papiru treba da bude jasno naznačen. Nesme da bude mesta sumnji kod onoga koji ga kontroliše odnosno belešku da li je podatak uzet iz računa glavne knjige, bilansa, fakture ili drugog izvora.
- Na svakom radnom papiru treba da bude označen karakter provere koju je obavio revizor. Pregled isplaćenih faktura može biti dopunjen proverom odgovarajućih

- porudžbenica da bi se utvrdila autentičnost pregledanih faktura; opis ovakvog postupka proveravanja treba da bude uključen u radni papir.
- U svakoj fazi revizije u kojoj je provera vršena na osnovu testova potrebno je jasno istaći obim i područje testiranja. U ispitivanju troškova popravki na primer revizor može ispitivanjem deset procenata svih faktura da obuhvati devedeset procenata ukupnih troškova popravki. Pošto se savremena revizorska praksa oslanja na uzorke, radni papiri treba da otkriju obim i karakter svih primenjenih testova.
 - Svrha svakog radnog papira i njegova veza sa ciljevima revizije treba da bude jasna, pa s toga ne bi trebalo da sadrže podatke koji su irelevantni kao dokaz i čije bi prisustvo u radnim papirima samo unosilo zbrku.
 - U radne papire treba uključiti komentare revizora koji indiciraju njegove zaključke o svim aspektima rada kako bi oni predstavljali oslonac za sve nalaze.
 - Radne beleške treba odložiti u dosije čim se završi. Kompletirane šeme, analize i memorandum, zajedno sa kompletiranim radnim beleškama treba odložiti u fasciklu.
 - Prepisivanje, to jest ponovno sastavljanje radnih beleški, predstavlja dokaz neefikasnog i neadekvatnog planiranja. Za radne papire važi ista maksima kao i za knjiženja u knjigovodstvu „napiši jedanput ali napiši tačno“.

9 IZVEŠTAJ NEZAVISNOG REVIZORA

S obzirom na to da je najveći broj obavljenih revizija imao osnovnu svrhu da omogući nezavisnom javnom revizoru da formira mišljenje o korektnosti finansijskih izveštaja klijenata, pisanje izveštaja o reviziji smatra se završnim korakom u kompletiranju revizorskog posla. Izveštaj nezavisnog revizora povećava pouzdanje u računovodstvene izveštaje pružajući korisnicima računovodstvenih izveštaja dodatnu sigurnost u njihovu istinitost i objektivnost. Međutim pre donošenja poslovnih odluka na osnovu izveštaja revizora potrebno je imati u vidu da je mogućnost oslanjanja na izveštaje revizora od strane korisnika ograničena, kao i odgovornost revizora.

9.1 Sadržina izveštaja

Mišljenje revizora se daje u formi pismenog izveštaja koji se vrlo često formuliše u kratkoj formi, što je u skladu sa modelom izveštaja koji preporučuje Komitet za postupke revizije Američkog Instituta Ovlašćenih Javnih Računovođa, a praktikuje se i u ostalim zemljama izvan SAD-a.

Vrednost i značaj izveštajima o reviziji daje status nezavisnosti revizora. Naime, izbor revizorske firme se vrši od strane top menadžmenta kompanije ili akcionara. Pored činjenice da je revizor plaćen od preduzeća klijenta izveštaj o reviziji se dostavlja njegovom menadžmentu, izveštaj je prvenstveno namenjen korisnicima izvan preduzeća kao što su bankari, investitori i kreditori. Međutim izveštaj o izvršenoj reviziji neće biti od velike vrednosti za eksterne korisnike bilansnih informacija preduzeća ukoliko revizor nije istinski nezavisan i slobodan od bilo kakvih ograničenja ili uticaja od strane klijenata.

Izveštaj revizora sadrži sledeće osnovne elemente:

- naslov,
- primalac,
- uvodni paragraf,
- paragraf u kome se opisuje priroda revizije,
- paragraf u kome je izraženo mišljenje o finansijskim izveštajima,
- datum izveštaja,
- adresa revizora,
- potpis revizora.

Naslov izveštaja revizora treba da pomogne čitaocu da utvrdi o kakvom se izveštaju radi i da ga mogu jednostavnije razlikovati od ostalih izveštaja, kao što je izveštaj uprave. Naziv koji se preporučuje je „izveštaj revizora“.

Zavisno od okolnosti angažmana i lokalnih propisa izveštaj treba da bude pravilno naslovljen i to obično akcionarima, nadzornom odboru ili upravnom odboru preduzeća čiji finansijski izveštaji su revidirani.

Suštinu uvodnog paragrafa čine dva zahteva: da izveštaj identifikuje revidirane finansijske izveštaje, što podrazumeva navođenje naziva preduzeća, kao i datuma i perioda na koji se finansijski izveštaji odnose. Drugi zahtev jeste da izveštaj treba da uključi tvrdnju da je za finansijske izveštaje odgovorna uprava preduzeća i navod da je odgovornost revizora da na osnovu revizije izrazi mišljenje o finansijskim izveštajima.

Finansijski izveštaji su važno je podsetiti pisana izjava menadžmenta, čija primena zahteva od uprave da izvrše značajne računovodstvene procene i prosuđivanja, kao i da odredi odgovarajuća računovodstvena načela i metode koje se koriste prilikom pripreme tih izveštaja. Odgovornost revizora sastoji se u tome da obavi reviziju pomenutih finansijskih izveštaja i da o njima da svoje mišljenje.

Paragraf o obimu i priorodi revizije se odnosi na mogućnost da se izvedu revizorski postupci koji se u datim okolnostima smatraju neophodnim. Ovde se iznose činjenice o tome šta je revizor uradio na reviziji, a onaj ko čita izveštaje, treba da se uveri da je revizija obavljena u skladu sa ustanovljenim standardima ili praksom za takve angažmane. Da bi se dobilo razumno uverenje da su finansijski izveštaji tačni, odnosno ne sadrže značajno pogrešne iskaze odnosno greške, izveštaj treba da uključi tvrdnju da je revizija planirana i obavljena.

Korišćenje ovih izraza ili sličnih formulacija, znači da revizija obezbeđuje visok nivo uverenja ali ne i garancija da su finansijski izveštaji u potpunosti tačni. Izveštaj takođe treba da sadrži tvrdnju da pruža razumnu osnovu za mišljenje. Prikupljanje revizorskih dokaza obično na bazi statističkog uzorka može takođe biti obrazloženo u ovom paragrafu.

Izveštaj treba da navede revizorske standarde ili prakse korišćene prilikom obavljanja revizije pozivanjem na Međunarodne standarde revizije, ili na standarde i prakse koji se

koriste u određenoj zemlji. Ukoliko drugačije nije navedeno, podrazumeva se da su primenjeni revizorski standardi ili prakse one zemlje na koju inicira adresa revizora.

Izveštaj revizora treba da opiše reviziju kao postupako koji uključuje: ispitivanje na bazi testova, dokaza koji treba da podrže iznose i obavljanja u finansijskim izveštajima, kao i ocenu računovodstvenih principa koji su korišćeni u pripremi tih izveštaja. Isto tako, izveštaj treba da opiše reviziju kao procenu finansijskih izveštaja u celini i ocenu značajnih procena koje je menadžment izveo u pripremi finansijskih izveštaja.

U paragrafu u kome revizor izražava mišljenje treba da bude jasno navedeno mišljenje o tome da li finansijski izveštaji daju istinit i fer prikaz u skladu sa predviđenim okvirom finansijskog izveštavanja i kada je to potrebno, da li su finansijski izveštaji prezentirani u skladu sa zakonskim propisima. Ovo mišljenje se iznosi u paragrafu u kome je izraženo mišljenje revizora, koji je u standardnom pozitivnom izveštaju poslednji paragraf.

Da bi se izrazilo mišljenje revizora koriste se termini „daju istinit i fer prikaz“, ili „prezentuju fer, u svim značajnim aspektima“, a indiciraju na to da revizor uzima u obzir samo one stvari koje su značajne za finansijske izveštaje.

U izveštaje revizor treba upisati datum završetka revizije čime se onaj ko čita izveštaj obaveštava da je revizor razmotrio efekat na finansijske izveštaje i na izveštaje revizora, događaja ili transakcija kojih je postao svestan i koji su se desili do tog datuma. S obzirom na to da je dužnost revizora da izvesti o onim finansijskim izveštajima koje je pripremio i predstavio menadžment, revizor ne treba da datira svoj izveštaj pre datuma kada je menadžment odobrio i potpisao finansijske izveštaje.

U izveštaju treba da bude navedena i konkretna lokacija, obično grad u kome revizor ima kancelariju. U pojedinim zemljama se od revizora ne zahteva navođenje tačne adrese.

U ime revizorske firme, ili lično ime revizora, ili od obe strane izveštaj treba da bude potpisan. Obično se izveštaj revizora potpisuje u ime firme, jer ona preuzima odgovornost za reviziju. U nekoliko zemalja (Velika Britanija, SAD, Holandija) se ne zahteva da se revizor lično potpiše svojim imenom.

9.2 Forma izveštaja

Standardni izveštaj o reviziji u kome revizor izražava pozitivno mišljenje najčešće je forma izveštaja revizora, koristi se u više od 90% svih izveštaja o reviziji. U izveštaje koji nisu pozitivni ubrajaju se oni izveštaji koji izražavaju: negativno mišljenje, uzdržavanje od mišljenja i mišljenje sa rezervom ili modifikovano mišljenje. Postoje, drugim rečima četiri vrste mišljenja koje revizor može da izrazi u svom izveštaju: pozitivno, s rezervom, negativno mišljenje ili se revizor potpuno uzdržava od davanja mišljenja, izražava nemogućnost davanja mišljenja.

Izveštaji koji se sastoje iz tri paragrafa: uvod obim i mišljenje će biti generalno pozitivan oblik izveštaja revizora. Izveštaji mogu da sadrže i četvrti paragraf koji se naziva

„paragraf u kome se naglašava nesigurnost“ ili „paragraf u kome se daje objašnjenje“. U pojedinim zemljama, paragraf u kome se iznosi rezerva zbog neadekvatnih računovodstvenih postupaka ili objavljivanja može biti ubačen pre paragrafa u kome se izražava mišljenje.

9.2.1 Standardni izveštaj u kome revizor izražava pozitivno mišljenje

Kada revizor zaključi da finansijski izveštaji daju istinit i fer prikaz u skladu sa okvirom finansijskog izveštavanja, treba da bude izdat pozitivan izveštaj. Istinito, on intuitivno govori da su bilo kakve promene računovodstvenih principa ili metoda njihove primene kao i njihovi efekti, pravilno utvrđeni i objavljeni u finansijskim izveštajima.

U nastavku ćemo dati primer teksta izveštaja u kome revizor izražava pozitivno mišljenje.

Primer teksta – pozitivnog izveštaja revizora

Izveštaj revizora

(Naziv lica kome je izveštaj namenjen)

Obavili smo reviziju priloženog (pratećeg) bilansa stanja ABC kompanije od 31. decembra 2010. godine, kao i bilansa uspeha i izveštaja o gotovinskim tokovima za datu godinu, zaključno sa navedenim datumom. Za finansijske izveštaje je odgovorna upava kompanije. Naša odgovornost je da izrazimo mišljenje o tom finansijskom izveštaju zasnovano na reviziji koju smo obavili.

Obavili smo reviziju u skladu sa Međunarodnim standardima revizije (ili navesti relevantne nacionalne standarde ili praksu). Ti standardi zahtevaju da planiramo i obavimo reviziju kako bismo stekli razumno uverenje o tome, sadrže li finansijski izveštaji značajne pogrešne iskaze, odnosno greške. Revizija obuhvata ispitavanje primenom testova, dokaza koji potkrepljuju iznose i objavljivanja u finansijskim izveštajima. Revizija takođe obuhvata procenu i ocenu računovodstvenih principa i značajnih procena koje je koristila uprava, kao i ocenu ukupne prezentacije finansijskih izveštaja. Verujemo da naša revizija pruža razuman osnov za naše mišljenje.

Po našem mišljenju, gore navedeni finansijski izveštaji daju istinit i tačan prikaz („ili prezentuju fer, istinito i objektivno, u svim značajnim aspektima“) finansijskog položaja/stanja Kompanije na dan 31. decembra 2010, rezultate njenog poslovanja i njene gotovinske tokove za tada završenu godinu, u skladu sa ... (a saglasno sa ...).

Revizor

Datum

Adresa

U standardnom pozitivnom izveštaju poslednji paragraf navodi zaključak revizora baziran na rezultatima dobijenim izvođenjem revizorskih postupaka. O važnosti ovog paragrafa govori i činjenica što se celi izveštaj često pominje kao „izveštaj revizora“. Naime, ovaj paragraf se navodi kao mišljenje, a ne kao tvrdnja o apsolutnoj činjenici, ili

garanciji. Namera je da se istakne da su zaključci zasnovani na stručnom mišljenju ili profesionalnom sudu.

Dodavanjem paragrafa u izvesnim situacijama pozitivni izveštaj revizora se modifikuje. Tako, na primer, u slučaju kada se želi istaći neki aspekt revizije, pozitivni izveštaj se modifikuje dodavanjem paragrafa nakon paragrafa koji sadrži mišljenje. S druge strane, u situaciji kada se radi o modifikaciji da bi se izrazila rezerva, taj paragraf se dodaje pre paragrafa u kome je izraženo mišljenje.

Prema Međunarodnim standardima revizije, kako je napred navedeno, osnovni elementi i oblik izveštaja revizora se u suštini primenjuju u Velikoj Britaniji, Kanadi, Sjedinjenim Američkim Državama, Holandiji, Meksiku, Japanu i ostalim zemljama. Od pomenutih direktiva druge zemlje odstupaju.

Pozitivno mišljenje, u revizorskom izveštaju o finansijskim izveštajima, se izdaje, dakle, na jasan i afirmativan način kada je revizor, u svim značajnim aspektima revizije zadovoljan, odnosno smatra:

- da su finansijski izveštaji pripremljeni uz korišćenje prihvatljivih računovodstvenih politika, koje su dosledno primenjivane;
- da su finansijski izveštaji usklađeni sa relevantnim propisima i zakonskim odredbama;
- da su oni, gledano u celini, konzistentni sa revizorovim shvatanjem o poslovanju preduzeća;
- da postoji adekvatno objavljivanje svih značajnih stvari koje su relevantne za pravilnu prezentaciju finansijskih informacija.

U praksi se mogu pojaviti određene okolnosti o kojima revizor nije u mogućnosti da izrazi pozitivno mišljenje, a značajne su za finansijske izveštaje. To su sledeće okolnosti, i to:

- prisustvo ograničenja u pogledu obima revizije;
- razmimoilaženje u mišljenju sa menadžmentom u pogledu prihvatljivosti odabranih računovodstvenih politika, metoda njihove primene, ili adekvatnosti objavljivanja u finansijskim izveštajima.

U slučaju prisustva ograničenja u pogledu obima revizije može se desiti da revizor u izveštaju izrazi rezervisano mišljenje, ili da revizor izrazi nemogućnost davanja mišljenja, ili, u nekim zemljama, čak do povlačenja revizora iz angažmana. Neslaganje s menadžmentom moglo bi rezultirati do izdavanja izveštaja u kome revizor izražava mišljenje s rezervom, ili negativno mišljenje.

9.2.2 Izveštaj u kome revizor izražava mišljenje s rezervom

U slučaju kada revizor zaključi da se ne može izraziti pozitivno mišljenje, ali da efekat bilo kakvog neslaganja sa menadžmentom, ili ograničenja u obimu revizije, nije značajan toliko da zahteva negativno mišljenje s rezervom koje treba da lasi da su finansijski izveštaji „prezentirani fer“, „osim za“ efekte i one segmente da koje se odnosi rezerva, uzdržanost. U pojedinim zemljama revizoru ne bi bilo dozvoljeno da prihvati angažman

sa takvim ograničenjem u obimu revizije. U nastavku ćemo ilustrovati primer teksta izveštaja u kome revizor izražava uzdržano mišljenje zbog ograničenja u obimu revizije.

Primer izveštaja u kome se iznosi rezerva zbog ograničenja u obimu revizije

Izveštaj revizora

(Naziv onoga kome je izveštaj namenjen)

Obavili smo reviziju priloženog bilansa stanja ABC kompanije od 31. decembra 2010. godine, kao i bilansa uspeha i izveštaja o gotovinskim tokovima za datu godinu, zaključno sa navedenim datumom. Za finansijske izveštaje je odgovorna uprava kompanije. Naša odgovornost je da izrazimo mišljenje o tim finansijskim izveštajima zasnovano na reviziji koju smo obavili.

Osim razmotrenog u sledećem paragrafu, obavili smo reviziju u skladu sa Međunarodnim standardima revizije (ili relevantnim nacionalnim standardima ili praksom). Ti standardi zahtevaju da planiramo i obavimo reviziju tako da steknemo razumno uverenje o tome, sadrže li finansijski izveštaji značajne pogrešne navode. Revizija obuhvata ispitivanje, primenom testova, dokaza koji potkrepljuju iznose i objavljivanja o finansijskim izveštajima. Revizija, takođe obuhvata ocenu računovodstvenih principa i značajnih procena koje je koristila uprava, kao i ocenu ukupne prezentacije finansijskih izveštaja. Verujemo da naša revizija pruža razuman osnov za naše mišljenje.

Nismo na licu mesta pratili fizičko brojanje zaliha zaključno sa 31. decembrom 2010. godine jer smo kasnije u odnosu na taj datum angažovani od strane kompanije da bi obavili reviziju. Zbog prirode poslovnih knjiga kompanije, nismo bili u mogućnosti da steknemo zadovoljavajući uvid u stanje zaliha na osnovu izvođenja drugih revizorskih postupaka.

Po našem mišljenju, osim kada se radi o efektima eventualnih korekcija, na primer koje su bile potrebne da bismo na odgovarajući način mogli odrediti fizičko stanje zaliha, finansijski izveštaji daju istinit i tačan prikaz finansijski položaj Kompanije na dan 31. decembra 2010, rezultata njenog poslovanja i nekih gotovinskih tokova za tada završenu godinu.

9.2.3 Izveštaj u kome revizor izražava negativno mišljenje

Kada je efekat neusklađenosti u toj meri značajan ili sveobuhvatan za finansijske izveštaje da revizor mora zaključiti da rezerva izložena u njegovom izveštaju nije dovoljna da otkrije pogrešnu ili nepotpunu prirodu finansijskih izveštaja, izdaje se negativno mišljenje. Ovaj izveštaj ima treći paragraf, pre paragrafa koji sadrže mišljenje u kome je obrazložen razlog zbog kojeg postoje neslaganja. Nakon čitanja osnovnog paragrafa, očigledno je izveštaj koji izražava negativno mišljenje će imati negativan efekat na one koji ga budu čitali, kao i na finansijske izveštaje na koje se odnosi. Zbog toga se takvi izveštaji izdaju tek nakon što propadnu svi pokušaji da se klijent ubedi da

koriguje finansijske izveštaje. U takvim slučajevima jedinu drugo rešenje koje revizoru stoji na raspolaganju jeste povlačenje iz angažmana.

U nastavku ćemo navesti primer teksta izveštaja revizora koji sadrži negativno mišljenje zbog neadekvatnog objavljivanja (revizor se ne slaže sa menadžmentom vezano za ispravke salda datih kredita na kraju godine, zbog nenaplativih kredita).

Primer izveštaja u kome se iznosi negativno mišljenje zbog neadekvatnog objavljivanja

Izveštaj revizora

(Naziv primaoca)

Obavili smo reviziju priloženog bilansa stanja ABC kompanije od 31. decembra 2010 godine kao i bilansa uspeha i izveštaja o gotovinskim tokovima za datu godinu, zaključno sa navedenim datumom. Za finansijske izveštaje je odgovorna upava kompanije. Naša odgovornost je da izrazimo mišljenje o tim finansijskim izveštajima zasnovano na reviziji koju smo obavili.

Obavili smo reviziju u skladu sa Međunarodnim standardima revizije. Ti standardi zahtevaju da planiramo i obavimo reviziju kako bismo stekli razumno uverenje o tome sadrže li finansijski izveštaji značajne pogrešne iskaze odnosno greške. Revizija obuhvata ispitivanje, primenom testova, dokaza koji potkrepljuju iznose i objavljivanja u finansijskim izveštajima. Revizija takođe obuhvata ocenu računovodstvenih principa i značajnih procena koje je koristila upava, kao i ocenu ukupne prezentacije finansijskih izveštaja.

Verujemo da naša revizija pruža razuman osnov za ovo mišljenje.

Dodatno rezervisanje u iznosu od 100.000.000 funti za moguće gubitke po zajmu zbog nenaplativih zajmova u portfelju kompanije na dan 31. decembra 2010. je po našem mišljenju trebao biti odraženo u finansijskim izveštajima 2011. Da je to rezervisanje bilo pravilno evidentirano u finansijskim izveštajima za 2011 godinu; neto gubitak za tu godinu i deficit u neraspoređenoj dobiti bi bio povećan za 100.000.000, vlastiti kapital bi se za taj iznos smanjio, a kompanija bi u izveštaju navela neto zaradu od 8.000.000 funti, umesto nekog gubitka od 92.000.000 funti, kako je navedeno u izveštaju o poslovanju, vlastitom kapitalu i gotovinskim tokovima za taj period.

Po našem mišljenju, zbog učinka obrazloženih u prethodnim paragrafima finansijski izveštaji ne daju istinit i objektivan prikaz finansijski položaj kompanije na dan 31. decembra 2011, rezultat njenog poslovanja i njenih gotovinskih tokova za tada završenu godinu, u skladu sa...

Revizor

Datum

Adresa

9.2.4 Izveštaj u kome se revizor uzdržava od davanja mišljenja

U slučaju kada je mogući efekat ograničenja u obimu revizije u toj meri značajan i sveobuhvatan da revizor nije bio u stanju da dobije dovoljno zadovoljavajućih revizorskih dokaza, pa rema tome, nije u stanju da izrazi mišljenje o finansijskim izveštajima, revizor treba da izda izveštaj u kome izražava nemogućnost da izrazi mišljenje. Jasan opis svih bitnih razloga koji treba da budu uključeni u izveštaj i mišljenje o mogućim efektima na finansijske izveštaje revizor treba da izda kad god je prezentiran izveštaj koji nije pozitivan.

Ova informacija treba da bude navedena u posebnom paragrafu, pre paragrafa u kome je dato osnovno mišljenje ili opisana nemogućnost davanja mišljenja, a može ukoliko je potrebno da uključi i reference za opširniju raspravu u napomeni uz finansijske izveštaje.

U nastavku ćemo prezentirati primer teksta izveštaja revizora u kome on izražava nemogućnost davanja mišljenja.

Primer izveštaja u kome se izražava uzdržanost davanja mišljenja zbog ograničenosti obima revizije

(Naziv primaoca)

Angažovali smo se na reviziji priloženog bilansa stanja ABC kompanije od 31. decembra 2011 godine, kao i bilansa uspeha i izveštaja o gotovinskim tokovima za datu godinu, zaključno sa navedenim datumom. Za ove finansijske izveštaje je odgovorna uprava kompanije.

(Paragraf u kome se navodi obim revizije će biti ili izostavljen ili dodat zavisno od okolnosti).

(Dodati paragraf koji navodi ograničenje obima revizije kako sledi):

Nismo bili u mogućnosti da pratimo fizičko brojanje zaliha i potvrdimo račune potraživanja zbog ograničenja u radu nametnutog od strane kompanija.

Zbog značaja aktivnosti pomenutih u prethodnom paragrafu, uzdržavamo se od davanja mišljenja o finansijskim izveštajima.

Revizor

Datum

Adresa

9.2.5 Modifikovanje izveštaja revizora koji sadrži pozitivno mišljenje

Da bi se objasnile stvari koje ne utiču na mišljenje revizora, ali ih je potrebno naglasiti korisnicima finansijskih izveštaja neophodno je modifikovati pozitivno mišljenje revizora. Dodavanjem četvrtog paragrafa sa naglaskom na značajne probleme kako bi se istakla značajna činjenica vezana za problem trajnosti poslovanja ili kad postoje značajne neizvesnosti čije rešavanje zavisi od budućih događaja koji mogu uticati na finansijske izveštaje u određenim okolnostima, izveštaj revizora može biti modifikovan.

Kao primeri mogu poslužiti obuhvaćanje postojanja transakcija između povezanih strana, važna računovodstvena pitanja nastala nakon datuma bilansa stanja, kao i značajne elemente koji utiču na uporedivost finansijskih izveštaja sa onim iz prethodne godine.

U nastavku ćemo prezentirati primer izveštaja u kome revizor izražava pozitivno mišljenje s posebnim paragrafom u kome se navodi pravna nesigurnost.

Izveštaj u kome revizor izražava pozitivno mišljenje s posebnim paragrafom u kome se navodi pravna nesigurnost

Izveštaj revizora

(Naziv primaoca)

Obavili smo reviziju priloženog bilansa stanja ABC Kompanije od 31. decembra 2011 godine kao i bilansa uspeha i izveštaja o gotovinskim tokovima za datu godinu zaključno sa navedenim datumom. Za finansijske izveštaje je odgovorna uprava kompanije. Naša odgovornost je da izrazimo mišljenje o tim finansijskim izveštajima zasnovano na reviziji koju smo obavili.

Obavili smo reviziju u skladu sa Međunarodnim standardima revizije. Ti standardi zahtevaju da planiramo i obavimo reviziju kako bismo stekli razumno uverenje o tome sadrže li finansijski izveštaji značajne pogrešne iskaze, odnosno greške. Revizija obuhvata ispitivanje, primenom testova dokaza koji potkrepljuju iznose i objavljivanja u finansijskim izveštajima. Revizija takođe obuhvata ocenu računovodstvenih principa i značajnih procena koje je koristila uprava, kao i ocenu ukupne prezentacije finansijskih izveštaja. Verujemo da naša revizija pruža razuman osnov za ovo mišljenje.

Po našem mišljenju, finansijski izveštaji daju istinit, tačan – objektivni prikaz finansijskog položaja kompanije na dan 31. decembra 2011, rezultata njenog poslovanja i njenih gotovinskih tokova za tada završenu godinu u skladu sa...

Ne izražavajući rezervu u našem mišljenju skrećemo pažnju na napomenu X uz finansijske izveštaje. Kompanija je okrivljena strana u sudskom sporu zbog navedenog kršenja određenih patentnih prava i tužbi vezanih za autorska prava i plaćanje odštete. Kompanija je podnela kontra tužbu i preliminarano saslušanje i istražni postupci za oba

slučaja su u toku. Konačni ishod ove stvari se sada ne može predvideti, a u finansijskim izveštajima nije izvršeno nikakvo rezervisanje za eventualnu obavezu koja bi mogla proisteći po okončanju spora.

Revizor

Datum

Adresa

U pojedinim zemljama, druge neizvesnosti mogu dovesti do modifikacije pozitivnog mišljenja, dok opet u nekim drugim zemljama zavisno od značajnosti i nejasnoće može biti izdat modifikovani izveštaj revizora u kome on izražava rezervu ili izveštaj u kome izražava uzdržanost od davanja mišljenja. Primeri obuhvataju: ishod velike parnice i ishod dugoročnih ugovora, procenu nadoknadivosti vrednosti sredstava i gubitka zbog diskontinuiranog poslovanja. Revizor može odlučiti da izda modifikovano mišljenje ili izrazi uzdržanost od davanja mišljenja ukoliko je nesigurnost značajna i materijalna i nije adekvatno objavljena u napomenama.

9.2.6 Postupci provere stalnosti poslovanja koje revizor izvodi kako bi mogao formirati mišljenje

Jedna od ključnih pretpostavki pri pripremi finansijskih izveštaja je pretpostavka trajnosti poslovanja preduzeća, što znači da se preduzeće normalno posmatra kao subjekt koji trajno posluje, odnosno da je u stanju da nastavi s poslovanjem u predvidivoj budućnosti. ISA 570 formuliše standarde i daje direktive vezano za odgovornosti revizora koje se odnose na adekvatnost pretpostavke stalnosti poslovanja kao osnove za pripremu finansijskih izveštaja. Kada dođe u pitanje adekvatnost pretpostavke o stalnosti poslovanja, revizor treba da sakupi dovoljno odgovarajućih revizorski dokaza i pokuša da na osnovu njih razreši pitanje poslovnosti preduzeća da u predvidivoj budućnosti nastavi sa redovnim poslovanjem.

Ukoliko ne postoji suprotna informacija, pretpostavka, da je preduzeće sposobno da nastavi da trajno posluje u pripremi finansijskih izveštaja uzima se kao tačna. Međutim, ako analitičko ispitivanje ili neki drugi indikatori dovedu u pitanje pretpostavku sposobnosti kompanije da nastavi redovno poslovanje u sledećoj godini, revizor treba da dobije dovoljno dokaza da tu pretpostavku ili potvrdi ili odbaci.

Kada se radi o pretpostavci trajnog poslovanja neki postupci revizije se mogu pokazati značajnijim od drugih ili se može ukazati potreba za pripremom dodatnih postupaka, ili za ažuriranjem prethodno dobijenih informacija. Relevantni postupci u takvom slučaju su:

- analizirati i razmotriti s menadžmentom gotovinski tok, dobiti i ostale relevantne prognoze, poslednjeg dana pre datuma izdavanja izveštaja o reviziji,

- ispitati događaje nakon datuma bilansa stanja radi provere pozicija koje utiču na poslovnost preduzeća da nastavi trajno da posluje,
- ispitati uslove zaduženja i ugovore o zajmu i utvrditi da li postoje bilo kakva kršenja odredbi ugovora,
- pročitati zapisnike sa sastanka akcionara, upravnog odbora i ostalih važnih odbora radi pronalaženja finansijskih poteškoća,
- potvrditi postojanje, legalitet i provođenje aranžmana radi obezbeđivanja ili održavanja finansijske podrške sa povezanim trećim stranama i proceniti finansijsku sposobnost tih trećih strana da obezbede dodatna sredstva,
- razmotriti položaj preduzeća u pogledu ne ispunjenih porudžbina,
- dobiti pisane izjave od menadžmenta vezano za buduće planove i aktivnosti od čijeg ishoda se očekuje da će poboljšati situaciju. Kao primeri mogu poslužiti planovi za likvidaciju sredstava, novčane pozajmice, ili restruktuiranje duga, smanjenje izdataka ili povećanje kapitala.

Nakon izvođenja pomenutih dodatnih postupaka, revizor treba da utvrdi da li su pitanja vezana za poslovnost stalnog poslovanja uspešno razrešena. Ukoliko postoji razumno uverenje da je preduzeće sposobno da trajno posluje, revizor može da izrazi pozitivno mišljenje o finansijskim izveštajima.

Ukoliko je pretpostavka sposobnosti stalnog poslovanja zadovoljena uz pomoć olakšavajućih faktora to treba biti objavljeno.

Ukoliko olakšavajući faktori nisu objavljeni, revizor treba u sklopu svog mišljenja o finansijskim izveštajima izraziti rezervu s obzirom na dati aspekt revizije.

U svom izveštaju revizor mora adekvatno objaviti glavne uslove koji dovode u sumnju sposobnost preduzeća da nastavi redovno poslovanje u predvidivoj budućnosti, u slučaju da pitanja vezana za stalnost poslovanja nisu razrešena. To objavljivanje treba da:

- opiše glavne okolnosti koje proizvode sumnju,
- navede da postoji sumnja u vezi sa trajnošću poslovanja, pa s toga može da se desi, da preduzeće ne bude sposobno da izmiruje svoje obaveze u sklopu redovnih poslovnih aktivnosti,
- navede da finansijski izveštaji ne uključuju bilo kakve korekcije vezane za nadoknadivost i klasifikaciju evidentiranih iznosa sredstava, ili iznosa i klasifikacije obaveza, koje bi verovatno bile potrebne ako preduzeće ne bude bilo sposobno da nastavi sa redovnim poslovanjem.

U nastavku ćemo navesti primer teksta koji se navodi u izveštaju, a odnosi se na trajnost poslovanja, kada je problem adekvatno obavljen.²⁴

²⁴ Dr. Slobodan V Vidaković „Računovodstvo jezik poslovnog sporazumevanja“ Beograd, 2002, str. 134

Primer teksta izveštaja u kome revizor izražava pozitivno mišljenje sa dodatnim paragrafom u kome se ističe značajnost pretpostavke trajnosti poslovanja preduzeća

Izveštaj revizora

(Naziv primaoca)

Obavili smo reviziju priloženog bilansa stanja ABC kompanije od 31. decembra 2011 godine, kao i bilansa uspeha i izveštaja o gotovinskim tokovima za tada završenu godinu. Za finansijske izveštaje je odgovorna uprava kompanije. Naša odgovornost je da izrazimo mišljenje o tim finansijskim izveštajima, zasnovano na reviziji koju smo obavili.

Obavili smo reviziju u skladu sa Međunarodnim standardima revizije (ili relevantnim nacionalnim standardima ili praksom). Ti standardi zahtevaju da planiramo i obavimo reviziju kako bismo stekli razumno uverenje o tome, sadrže li finansijski izveštaji značajne pogrešne iskaze, odnosno greške. Revizija obuhvata ispitivanje primenom testova, dokaza koji potkrepljuju iznose i objavljivanja u finansijskim izveštajima. Revizija takođe obuhvata ocenu primenjenih računovodstvenih principa i značajnih procena koje je izvršila uprava, kao i ocenu ukupne prezentacije finansijskih izveštaja. Verujemo da naša revizija pruža razuman osnov za naša mišljenje.

Po našem mišljenju, finansijski izveštaji daju istinit i objektivan prikaz („ili prezentuju fer, u svim značajnim aspektima“) finansijskog položaja kompanije na dan 31. decembra 2011, rezultata njenog poslovanja i njenih gotovinskih tokova za tada završenu godinu, u skladu sa ... (a saglasno sa ...).

Ne izražavajući rezervu u našem mišljenju, skrećemo pažnju na napomenu X u finansijskim izveštajima. Kompanija je stvorila neto gubitak od ... u toku godine koja se završila 31. decembra 2011 i s tim datumom, tekuće obaveze kompanije su premašile njena tekuća sredstva za ... Ovi faktori, zajedno sa ostalim značajnostima navedenim u napomeni X, izazivaju sumnju da će kompanija biti sposobna da nastavi redovno poslovanje.

Revizor
Datum
Adresa

Revizor treba da izrazi modifikovano mišljenje, mišljenje s rezervom, ili, ako je to prikladnije, negativno mišljenje, ako problem nije adekvatno obavljen u finansijskim izveštajima. U nastavku ćemo ilustrovati primer teksta izveštaja u kome revizor izražava mišljenje s rezervom, zbog neobjavljivanja problema vezanog za trajnost poslovanja.

**Primer – Modifikovani izveštaj revizora – mišljenje s rezervom,
Zbog neobjavljivanja problema vezanog za trajnost
poslovanja**

Izveštaj revizora

(Naziv primaoca)

Obavili smo reviziju priloženog bilansa stanja ABC kompanije od 31. decembra 2010. godine, kao i bilansa uspeha i izveštaja o gotovinskim tokovima za tada završenu godinu. Za finansijske izveštaje je odgovorna uprava kompanije. Naša odgovornost je da izrazimo mišljenje o tim finansijskim izveštajima, zasnovano na reviziji koju smo obavili.

Obavili smo reviziju u skladu sa Međunarodnim standardima revizije (ili relevantnim nacionalnim standardima ili praksom). Ti standardi zahtevaju da planiramo i obavimo reviziju kako bismo stekli razumno uverenje o tome, sadrže li finansijski izveštaji značajne pogrešne iskaze, odnosno greške. Revizija obuhvata ispitivanje primenom testova, dokaza koji potkrepljuju iznose i objavljivanja u finansijskim izveštajima. Revizija takođe obuhvata ocenu primenjenih računovodstvenih principa i značajnih procena koje je izvršila uprava, kao i ocenu ukupne prezentacije finansijskih izveštaja. Verujemo da naša revizija pruža razuman osnov za naše mišljenje.

Kompanija nije mogla da pregovara o pozajmicama sa svojim bankarima. Bez takve finansijske podrške, postoji značajna neizvesnost u pogledu sposobnosti kompanije da nastavi redovno poslovanje. Kao posledica toga, mogu biti potrebne korekcije evidentiranih iznosa sredstava i klasifikacije obaveza. Finansijski izveštaji (i napomene uz te izveštaje) ne objavljuju tu činjenicu.

Po našem mišljenju, izuzimajući ispuštanje informacije navedene u prethodnom paragrafu, finansijski izveštaji daju objektivni i fer prikaz („ili prezentuju fer, u svim značajnim aspektima“) finansijskog položaja kompanije na dan 31. decembra 2010, rezultata njenog poslovanja i njenih gotovinskih tokova za tada završenu godinu, u skladu sa ... (a saglasno sa ...)

Revizor

Datum

Adresa

9.2.7 Okolnosti koje mogu dovesti do izražavanja mišljenja revizora koje nije pozitivno

Najmanje dve okolnosti postoje, prema ISA 700, kada revizor može da se suoči sa nemogućnošću da izrazi pozitivno mišljenje ograničenje obima revizije i neslaganje sa menadžmentom u pogledu prihvatljivosti usvojenih politika, metoda njihove primene, ili adekvatnosti objavljivanja o finansijskim izveštajima. U pojedinim zemljama, pored

navedenih okolnosti, postoje i izveštaji u kojima revizor izražava rezervu zbog neizvesnosti vezane za finansijske izveštaje koji nisu usklađeni sa računovodstvenim standardima, ili kod kojih postoji nedostatak nezavisnosti.

U slučaju kada revizori, iz bilo kog razloga, nisu u stanju da dobiju informacije i objašnjenja koja smatraju neophodnim za datu reviziju, nastaju ograničenje u obimu revizije. Ograničenje obima može biti izazvano sledećim okolnostima, i to: ograničenje nametnuto od strane klijenta, na primer, kada uslovi angažmana nalažu da revizor ne izvede neki postupak koji smatra da je potrebno iznositi; ograničenja izazvana okolnostima na koje ne mogu uticati ni revizor ni klijent; kada zbog vremenskog rasporeda aktivnosti revizora on ne može prisustvovati fizičkom brojanju zaliha; kada računovodstvene evidencije nisu adekvatne, ili kada revizor nije u mogućnosti da izvede potreban postupak, i sl.

Revizor ne treba da prihvati angažman, ako ga na to ne obavezuje statut ili zakon, prema ISA 700, kada je ograničenje takvo da revizor smatra da će morati da izda izveštaj u kome će izraziti rezervu kod davanja mišljenja. Zakonski revizor ne treba da prihvati angažman na reviziji kada ograničenje ugrožava njegove zakonske obaveze.

Kada postoji ograničenje u obimu revizije koje ne dozvoljava revizoru da izda izveštaj u kome izražava pozitivno mišljenje, u takvom izveštaju treba da se opiše dato ograničenje. U sklopu mišljenja treba da bude navedeno da je mišljenje s rezervom zbog mogućih korekcija finansijskih izveštaja koje su mogle biti neophodne da nije postojalo ograničenje. U slučajevima gde je to ograničenje toliko značajno da revizor ne može da izrazi mišljenje, potrebno je izdati izveštaj u kome se navod nemogućnost davanja mišljenja.

U sledećim slučajevima revizor može da se ne saglasi sa menadžmentom, i to:

- prihvatljivost odabranih računovodstvenih politika,
- metod primene politike, uključujući i adekvatnost vrednovanja i objavljivanja u finansijskim izveštajima,
- usklađenost finansijskih izveštaja sa relevantnim propisima i zakonskim odredbama.

Revizor treba da izrazi mišljenje s rezervom, ukoliko su bilo koja neslaganja značajna. Ako je učinak tog neslaganja toliko značajan i sveobuhvatan za finansijske izveštaje da revizor zaključi da izražavanje rezerve ne bi bilo adekvatno da bi se otkrila pogrešna ili nepotpuna priroda finansijskih izveštaja, potrebno je izraziti negativno mišljenje.

U nastavku ćemo ilustrovati primere teksta izveštaj u kome revizor izražava mišljenje s rezervom koje je nastalo kao rezultat neslaganja sa upravom oko adekvatnosti primenjenog računovodstvenog metoda i neadekvatnog objavljivanja.

Primer neslaganja sa računovodstvenim politikama – mišljenje sa rezervom zbog primene neodgovarajućeg računovodstvenog metoda

Izveštaj revizora

(Naziv primaoca)

Obavili smo reviziju priloženog bilansa stanja ABC kompanije od 31. decembra 2010. godine, kao i bilansa uspeha i izveštaja o gotovinskim tokovima za tada završenu godinu. Za finansijske izveštaje je odgovorna uprava kompanije. Naša odgovornost da izrazimo mišljenje o tim finansijskim izveštajima zasnovano na reviziji koju smo obavili.

Obavili smo reviziju u skladu sa Međunarodnim standardima revizije (ili relevantnim nacionalnim standardima ili praksom). Ti standardi zahtevaju da planiramo i obavimo reviziju kako bismo stekli razumno uverenje o tome, sadrže li finansijski izveštaji značajne pogrešne iskaze, odnosno greške. Revizija obuhvata ispitivanje primenom testova, dokaza koji potkrepljuju iznose i objavljivanja u finansijskim izveštajima. Revizija takođe obuhvata ocenu primenjenih računovodstvenih principa značajnih provena koje je izvršila uprava, kao i ocenu ukupne prezentacije finansijskih izveštaja. Verujemo da naša revizija pruža razuman osnov za naša mišljenje.

Kako je razmotreno u napomeni X uz finansijske izveštaje u finansijskim izveštajima nije navedena amortizacija, a takva praksa, po našem mišljenju, nije u skladu sa Međunarodnim računovodstvenim standardima. Rezervisanje za 2010. godinu zaključno sa 31. decembrom, treba da bude xxx na osnovu obračuna amortizacije linearnom metodom, koristeći godišnje stope od 5% za zgradu i 20% za opremu. Prema tome, osnovna sredstva trebaju biti smanjena za akumulisanu amortizaciju od xxx. A gubitak za tu godinu i akumulisani deficit trebaju biti povećani za XXX i XXX tj, za isti iznos.

Po našem mišljenju, izuzimajući efekat na finansijske izveštaje značajnosti pomenute u prethodnom paragrafu, finansijski izveštaji daju istinit i objektivan prikaz („ili prezentuju fer, u svim značajnim aspektima“) finansijskog položaja kompanije na dan 31. decembra 2010, rezultata njenog poslovanja i njenih gotovinskih tokova za tada završenu godinu, u skladu sa ... (a saglasno sa ...).

Revizor

Datum

Adresa

Primer neslaganja s računovodstvenim politikama – mišljenje s rezervom zbog neadekvatnog obavljanja

Izveštaj revizora

(Naziv primaoca)

Obavili smo reviziju priloženog bilansa stanja ABC kompanije od 31. decembra 2010. godine, kao i bilansa uspeha i izveštaja o gotovinskim tokovima za tada završenu godinu. Za finansijske izveštaje je odgovorna uprava kompanije. Naša odgovornost je da izrazimo mišljenje o tim finansijskim izveštajima, zasnovano na reviziji koju smo obavili.

Obavili smo reviziju u skladu sa Međunarodnim standardima revizije (ili relevantnim nacionalnim standardima ili praksom). Ti standardi zahtevaju da planiramo i obavimo reviziju kako bismo stekli razumno uverenje o tome, sadrži li finansijski izveštaj značajne pogrešne iskaze, odnosno greške. Revizija obuhvata ispitivanje primenom testova, dokaza koji potkrepljuju iznose i objavljivanja u finansijskim izveštajima. Revizija takođe obuhvata ocenu primenjenih računovodstvenih principa i značajnih procena koje je izvršila uprava, kao i ocena ukupne prezentacije finansijskih izveštaja. Verujemo da naša revizija pruža razuman osnov za naše mišljenje.

15. januara 2009, kompanija je izdala dužničke instrumente (neosigurane obveznice) u iznosu od XXX u cilju finansiranja proširenja pogona. Ugovor o zajmu ograničava plaćanje budućih gotovinskih dividendi 31. decembra 2009. Po našem mišljenjum ova informacija se mora objaviti prema... (a saglasno...).

Po našem mišljenju, izuzimajući izostavljene informacije iz prethodnog paragrafa, finansijski izveštaji daju istinit i objektivan prikaz („ili prezentuju fer, u svim značajnim aspektima“) finansijskog položaja kompanije na dan 31. decembra 2010, rezultata njenog poslovanja i njenih gotovinskih tokova za tada završenu godinu, u skladu sa... (a saglasno sa ...).

Revizor

Datum

Aresa

9.3 Neizvesnosti koje dovode do izražavanja u mišljenju revizora

Određene neizvesnosti, u mnogim zemljama, mogu dovesti do izveštaja revizora koji sadrži mišljenje s rezervom, i to: značajne neizvesnosti, osnovanu sumnju u vezi sa pretpostavkom o trajnosti poslovanja, izveštaja koji uključuju druge revizore i prevaru.

Suštinsko pitanje pri određivanju odgovarajuće vrste izveštaja za dati sklop okolnosti je značajnost, tj. neka pozicija je značajna ako je njeno uključivanje u, ili isključivanje iz izveštaja dovoljno značajno da utiče na odluku koju donosi razumni korisnik finansijskih izveštaja. Ukoliko su iznosi grešaka u finansijskim izveštajima tako značajni da utiču na pogrešno iskazivanje finansijskih izveštaja u celini, potrebno je izdati ili mišljenje s rezervom, ili negativno mišljenje, zavisno od priorde pogrešnog iskaza greške.

Ako su pogrešno iskazani iznosi toliko značajni, ili imaju sveoguhvatan uticaj na finansijske izveštaje, da je ukupna objektivnost i istinitost finansijskih izveštaja dovedena u pitanje, revizor treba da izda izveštaj koji sadrži rezervu ili negativno mišljenje, zavisno od postojećih uslova. Veća je verovatnoća da će revizor izdati izveštaj koji sadrži negativno mišljenje, što je veći broj grešaka koje utiču na sveukupnu prezentaciju finansijskih izveštaja.

U mnogim zemljama, nedostata konzistentnosti u primeni računovodstvenih principa u tekućem periodu u odnosu na prethodni period zahtevati modifikaciju pozitivnog mišljenja revizora prema lokalnim standardima. Na primer, US-GAAP zahteva da promene računovodstvenih principa ili metoda njihove primene budu adekvatno objavljeni i da izveštaj revizora bude modifikovan dodavanjem obrazloženja u dodatnom paragrafu u kome je opisana priroda promene, nakon paragrafa koji sadrži pozitivno mišljenje. U većini zemalja ako revizor smatra da primena računovodstvenih principa nije odgovarajuća traži se modifikacija izveštaja, odnosno izražavanje mišljenja s rezervom.

IFAC-ova Direktiva o etici profesionalnih računododa naglašava veliku važnost nezavisnosti na reviziji. Međunarodni stanfardi revizije, međutim, ne nalažu mišljenjes rezervom ili uzdržanost od mišljenja ako revizor nije nezavisan, iako je to slučaj u mnogim zemljama.²⁵

Revizor u svom izveštaju, kada izražava pozitivno mišljenje, uglavnom ne treba da se poziva na rad nekog stručnjaka, s obzirom na to da se takvo pozivanje može pogrešno shvatiti kao izražavanje rezerve u mišljenju revizora, ili podela odgovornosti. Ako kao rezultat rada nekog drugog revizora ili stručnjaka, revizor izda izveštaj koji sadrži neko drugo, a ne pozitivno mišljenje, u tom slučaju, u nekim okolnostima, on može opisati rad koji je obavio neki drugi stručnjak.

U SAD, u slučaju da ovlašćeni revizor koristi rad nekog drugog ovlašćenog revizora da bi obavio određeni deo revizorskih usluga ne želi da preuzme bilo kakvu odgovornost za rad tog drugog revizora potrebno je izdati modifikovan izveštaj, ili izveštaj u kome je izražena uzdržanost od davanja mišljenja.

Prilikom planiranja revizije, revizor treba da proceni rizik da prevara ili greška mogu dovesti do toga da finansijski izveštaji sadrže značajne pogrešne iskaze i treba da postavi menadžmentu pitanje, da li je otkrivena bilo kakva značajna greška ili prevara. Na osnovu procene rizika revizor treba tako da konstruše revizorske postupke da se stekne

²⁵ Dr Slavoljub Martić, Kontrola i revizija, str. 76

razumno mišljenje da su pogrešni iskazi proistekli iz prevare ili namerne reške (značajno za finansijske izveštaje u celini), otkriveni.

Ukoliko revizor pronade značajnu grešku, ili ako posumnja u postojanje prevare (čak i ako potencijalni efekat na finansijske izveštaje ne bi bio značajan), dužan je da, što je hitnije moguće, činjenične nalaze prenose menadžmentu preduzeća.

S druge strane, revizor treba da izloži modifikovano mišljenje, mišljenje sa rezervom, ili nepotpuno mišljenje, ukoliko je zaključio da prevara ili greške imaju značajan uticaj na finansijske izveštaje, a ti efekti nisu pravilno odraženi u finansijskim izveštajima.

O povlačenju iz angažmana je potrebno ozbiljno razmišljati, ukoliko menadžment preduzeća ne dozvoljava revizoru da dobije dovoljno odgovarajućih revizorskih dokaza kako bi procenio, da li je došlo do, ili postoji verovatnoća da će doći do značajne prevare ili greške. U tom slučaju, ako ipak odluči da se ne povuče revizor treba da izda izveštaj koji sadrži ili uzdržanost od davanja mišljenja ili mišljenje s rezervom, zbog ograničenja u obimu revizije.

Da izvesti treću stranu o prevari ili nametnoj grešci, revizora sprečava dužnost poverljivosti, iako se u određenim okolnostima statut ili zakon postavljaju iznad ove dužnosti.

Ukoliko su menadžment preduzeća upoznali sa deostacima interne kontrole u oblasti u kojoj je počinjeno kriminalno delo, ili nisu uopšte obavestili menadžment, jer područje u kome je kriminal izvršen nije bilo usko vezano za finansijske izveštaje, ili se kriminal desio u sukobu sa drugima, ili je kriminalac bio izuzetno sposoban, revizori nisu odgovorni.

9.4 Finalizacija izveštaja revizora

Poželjno je izveštaje o reviziji izdati što je pre moguće (a nakon odobravanja finansijskog izveštaja od strane klijenta), kako bi se izbeglo izlaganje revizora riziku zbog događaja koji mogu nastati nakon datuma bilansa stanja. Međutim, u momentu finalizacije izveštaja o reviziji svi revizorski postupci treba da budu završeni. Može se, naime, desiti da, kada se počne sa pisanjem izveštaja, neke pisane izjave konfirmacije još nisu dobijene, ali izveštaj ne može biti izdat dok sve nije završeno.

U raznim revizorskim firmama, postupci odobravanja revizorskog izveštaja se mogu razlikovati, ali, po pravilo, svi predloženi izveštaji o reviziji se usaglašavaju sa drugim partnerom, poreskim proceniteljem, a kod velikih kompanija, u zaključnoj fazi, i sa partnerom zaduženim za računovodstvo i reviziju.

Partner firme uglavnom potpisuje izveštaj ručno, ne u štampanoj formi kako to zahtevaju međunarodni standardi. Međutim, u pojedinim kampanjama se izveštaji češće potpisuju u

štampanoj formi. Primerci izveštaja koji se šalju državnim agencijama (kao što je poreska upara), ne moraju biti potpisani ali moraju imati datum originalnog izveštaja.

Pre njegovog objavljivanja klijentu se obično šalje nacrt izveštaja, sa jasnom naznakom da se radi o nacrtu. Ukoliko se izdaje izveštaj revizora koji sadrži pozitivno mišljenje, nacrt finansijskog izveštaja je, po običaju, prečen jasno označenom konstatacijom da je u pitanju nacrt mišljenja, ali se uz njega ne prilaže izveštaj. U slučaju izdavanja modifikovanog izveštaja, on treba da ude priložen uz finansijske izveštaje i jasno označen da je u pitanju nacrt.

9.5 Izveštaj revizora u opširnom obliku

Pored izveštaja koji se radi u kratkoj formi, koji se publikuje za janost (kao što su izveštaji razmatrani u ovom poglavlju), u mnogim zemljama je uobičajena praksa da revizor za upravni odbor preduzeća pripremi opširan izveštaj, u sklopu koga teme mogu biti različite, jer ne postoji standardni oblik takvog izveštaja.

Tipičan opšitni izveštaj revizora obuhvata sveukupan pregled angažmana na reviziji, analizu finansijskih izveštaja, razmatranja vezana za upravljanje rizikom i internu kontrolu, različite druge teme zavisno od postojećih okolnosti i naknade za profesionalne usuge. Velike kompanije, u većini slučajeva, imaju potkomisiju koja se naziva revizorska komisija, a u okviru čijih odgovornosti su eksterni i interni revizori, interna kontrola i računovodstvena pitanja.

Revizorska kompanija razvija profesionalni odnos sa eksternom revizorskom firmom kako bi obezbedila da pitanja vezana za računovodstvo i kontrolu budu pravilno razmatrana. Pored ocenjivanja izveštaja nezavisnih revizora, ova kompanija može da vrednuje i izveštaje internih revizora, da analizira pisane izjave menadžmenta i biva uključena u javno objavljivanje aktivnosti kompanije.

Na komunikaciju između eksternih revizora i revizorske kompanije odnose se međunarodni standardi revizije 240, 250, 400, 560, 570 i 720. ukoliko primete bilo kakvu nesaglasnost sa zakonskim propisima, revizori su dužni da obaveste revizorsku komisiju kompanije ili upravni odbor. Pored navedenog, dužnost revizora je da obavesti revizorsku komisiju o prevari, značajnim nedostacima interne kontrole, predloženim dopunama finansijskih izveštaja koje su neophodne za otkrivanje značajnih činjenica nakon datuma bilansa stanja, potrebnim dodatnim objavljivanjima i ostalim informacijama koje prate revidirane finansijske izveštaje.

Izveštaj u opširnoj formi u sveukupnom pregledu će obrazložiti prirodu, obim, organizaciju, stepen značajnosti, novi rad na reviziji i rad sa ostalim revizorima i stručnjacima.

Najbitniji elementi finansijskih izveštaja se razmatraju u izveštaju u opširnoj formi. Tematika vezana za računovodstvo obuhvata razmatranje pitanja koja zahtevaju subjektivno prosuđivanje, promene računovodstvenih politika, računovodstvene trendove

koji mogu da utiču na klijenta, kupovine i prodaje i njihov uticaj na račune, finansijski položaj i kvalitet dobiti. Posmatraju se i teme kao što su rasprave ili neslaganja između revizora i uprave, budući događaji i njihov uticaj na godišnji izveštaj klijenta.

Profesionalno mišljenje zahtevaju pojedina računovodstvena pitanja, kao što su rezervisanja: obračunate i neplaćene obaveze i potencijalne obaveze; promene u računovodstvenim politikama klijenta sa aspekta njihovog uticaja na finansijske izveštaje; kupovine i prodaje i njihov uticaj na račune.

Prema ISA 250 revizor treba da, što je pre moguće ili obavesti revizorsku komisiju, upravni odbor ili viši menadžment ili dobije dokaz da su oni pravilno obavешteni vezano za nesaglasnost koji je revizor zapazio. Ako revizor sumnja da članovi višeg menadžmenta uključujući i članove upravnog odbora, imaju veze sa tom nesaglasnošću, odstupanjem od propisa, revizor o tome treba da obavesti sledeći viši nivo upravljanja u preduzeću, kao što je revizorska komisija ili nadzorni odbor, ako takav nivo postoji.

Prema ISA 240, revizor treba upravi da prenese činjenične nalaze, ako sumnja u postojanje prevare ili značajnih grešaka. Čak i kada bi potencijalni efekat na finansijske izveštaje bio bez značaja. Za upravni odbor upravljanje rizikom i interne kontrole su uvek od značaja. U opširnom izveštaju rasprava o riziku može obuhvatiti glavne operative i finansijske rizike; efikasnost kojom klijent upravlja rizikom; kvalitet internog izveštavanja i upravljačkog računovodstva; prevare i nepravilnosti; postupanje prema kodeksu ponašanja i specijalna područja kao što su finansijske; nova kontrola poslovanja i kvaliteta. Što se tiče tema vezanih za internu kontrolu one mogu uključiti: dobre i loše strane interne kontrole, preporuke za poboljšanje kontrole, informacione tehnologije i odeljenje interne revizije.

Revizori su prema ISA 400 dužni da izveste upravu o nedostacima interne kontrole, odnosno revizor ima obavezu da na odgovarajućem nivou odgovornosti upozna upravu sa bitnim nedostacima u strukturi ili primeni računovodstvenog sistema ili sistema interne kontrole. U suštini izveštaj revizora o dobrim i lošim stranama interne kontrole predstavlja preporuke koje se odnose na mogućnost poboljšanja kontrole, posebno tehnologije, kompjuterskih informacionih sistema i odeljenja interne kontrole.

Informaciona tehnologija je platforma za većinu kontrole računovodstvenog sistema i kao takva rasprava o novim sistemima, novim tehnologijama i kompjuterskim informacionim sistemima u okviru zaključaka revizije je od posebnog značaja.

Zavisno od okolnosti u kojima preduzeće posluje, ekonomske situacije ili specifične revizije revizor može razmotriti i mnoge neobavezne teme koje mogu obuhvatiti: porez na penzije, funkcije finansijskog odeljenja i zahteve vezane za reviziju. Područja vezana za reviziju koja mogu biti razmotrena uključuju i specijalne savete u vezi s finansijskim izveštajima, kontrolom rizika, plaćanjem osiguranja i penzionim aranžmanima.

Glavni problemi interne kontrole treba da budu navedeni u izveštaju koji revizor dostavlja upravi i ako je to potrebno upravnom odboru. Pri odlučivanju o tome, da li je neki nedostatak odvoljno značajan da bi bio naveden u izveštaju revizor razmatra faktore

kao što su veličina preduzeća i karakteristike vlasništva nad preduzećem, organizaciona struktura, kao i složenost i raznovrsnost poslovnih aktivnosti preduzeća.

U posebnom pismu nazvnom pismo upravi navode se problemi vezani za nedostatke u računovodstvenom i kontrolnom sistemu preduzeća. Navedeno pismo sadrži i preporuke o mogućim poboljšanjima interne kontrole, posebno onim poboljšanjima vezanim za kontrolu finansija, poslovanja i saglasnosti sa propisima i zakonima.

Ono što klijente posebno zanima jeste kvalitet revizorske usluge koji primaju i važne naknade koje treba da plate za dobijene revizorske usluge. Shodno navedenom opširni izveštaj revizora sadrži i ukupni pregled plana i stvarne troškove revizije, troškove navedenih angažmana kao i pitanja vezana za pružanje usluga koja obično uključuju osoblje koje je angažovano na obavljanju revizije, važne promene, analizu kvaliteta i postupke plaćanja.²⁶

10. RADNA DOKUMENTACIJA

Prema standardima revizije radna dokumentacija predstavlja evidenciju koju revizor vodi o primenjivanim procedurama, izvedenim testovima, dobijenim informacijama i zaključcima do kojih je došao u toku revizije. Radna dokumentacija trebalo bi da obuhvati sve pisane i materijalizovane informacije, dokumentaciju i dokaze koje revizor smatra neophodnim da bi na odgovarajući način sproveo ispitivanje i potkrepio izveštaje revizije.

10.1 Namena radne dokumentacije

Opšti cilj radne dokumentacije jeste da pomogne revizoru da se dovoljno uveri da je izvršena adekvatna revizija u skladu sa opšteprihvaćenim standardima revizije. U suštini namena radne dokumentacije je višestruka:

- da posluži prikupljanju i kompletiranju dovoljno dokaza za okončanje postupka revizije,
- da posluži za formiranje odgovarajućeg revizorskog mišljenja,
- da posluži da se sprovede kontrola rada revizora od strane uprave i partnera revizijske firme,
- da posluži kao dokazno sredstvo u slučaju spora sa klijentom ili nekog drugog subjekta na sudu.

Iz tih razloga radna dokumentacija se prikuplja i odlaže po odgovarajućim pravilima nezavisno da li se radi o dokumentaciji koja je kopija originalne dokumentacije klijenta ili su to izvedeni dokazi koje je revizor obavio da bi formirao dovoljnu meru revizijskih dokaza.

²⁶ Dr. Slobodan V Vidaković „Revizija osnova kompetentnosti, kredibiliteta, poverenja“ Novi Sad, 2009, str.386

10.2 Osnova za planiranje revizije

Radna dokumentacija je podloga za planiranje. Bez adekvatne radne dokumentacije u kojoj se nalaze inicijalni podaci o firmi klijentu nije moguće na odgovarajući način isplanirati reviziju za tekuću godinu. Papiri sadrže različite informacije o planiranju kao što su:

- informacije o strukturi interne kontrole,
- vremenskom planiranju za pojedine oblasti revizije,
- programu revizije
- rezultate revizije od prethodne godine.²⁷

Na bazi dokumentovanih podataka pristupa se planiranju revizije.

10.3 Evidencija prikupljenih dokaza i rezultata testova

Radni papiri pored tog što služe za planiranje posla revizije služe i za kontrolu izvršenja revizije u skladu sa opšteprihvaćenim standardima revizije. Po potrebi, revizor mora biti u stanju da pokaže pred regulativnim telima i sudovima:

- da li je revizija dobro isplanirana,
- da li je revizija adekvatno nadgledana,
- da li su prikupljeni dokazi pouzdani,
- da li su prikupljeni podaci dovoljni i pravovremeni i
- da li je izveštaj revizije ispravan s obzirom na rezultat ispitivanja.

Radni papiri sa pratećom dokumentacijom čine celinu plana, dokaza i formiranog mišljenja revizora a istovremeno omogućavaju internu i eksternu kontrolu. Adekvatnim vođenjem kompletiranjem radne dokumentacije preventivno se utiče na propuste u radu i obezbeđuje profesionalan odnos svih učesnika u procesu revizije u svim fazama.

10.4 Podaci za utvrđivanje odgovarajućeg izveštaja revizije

Pre nego što se formira odgovarajuće mišljenje revizora rukovodilac revizije pregleda kompletnu dokumentaciju na bazi koje treba formirati mišljenje. Pošto predlože odgovarajuće mišljenje drugi revizor, najčešće jedan od partnera takođe pregleda kompletnu dokumentaciju da se i on uveri da je formalno ispravno mišljenje koje odgovara stanju u finansijskim izveštajima i radnoj dokumentaciji. Podaci u radnim papirima korisni su za procenu:

- adekvatnosti obima revizije,
- tačnosti finansijskih izveštaja,
- mogu da posluže za nagrađivanje revizora prema obimu i kvalitetu rada.

Pored toga, radni papiri sadrže informacije potrebne za izradu finansijskih izveštaja.

²⁷ Dr. Milovan Stanišić „Revizija“, Beograd, 2009 str.154

10.5 Osnova za nadgledanje od strane nadzornih organa i partnera

U svakom preduzeću za reviziju bi morao funkcionisati najmanje dvostruki sistem kontrole kvaliteta rada. Jedan je kontrola od strane neposrednog rukovodioca revizije, druga bi mogla biti od strane direktora preduzeća i na kraju kontrola od strane partnera. To su vidovi neposredne i operativne kontrole rada revizora. Međutim radni papiri služe za uvid nadzornih organa da li se posao obavlja na profesionalan način u skladu sa pravilima načelima i standardima za obavljanje revizije.

Osim za namene direktno povezane sa izveštajem revizije, radni papiri mogu takođe da posluže i kao osnova za prepremu poreskih prijava, izveštaje za Komisiju za hartije od vrednosti i berzu, i druge izveštaje kao izvor informacija za komunikaciju sa komisijom za reviziju i rukovodstvom u vezi sa različitim stvarima koje zahtevaju bilo opšteprihvaćeni standardi revizije ili za koje revizor veruje da bi mogli pomoći klijentu da poboljša svoje poslovanje; kao referentni okvir za obučavanje kadrova i kao pomoć pri planiranju i koordinaciji kasnijih revizija.

10.6 Sadržaj i organizacija

Svako revizijsko preduzeće ima sopstveni pristup pripremi i organizaciji radnih papira i revizor početnik mora usvojiti pristup koji koristi njegovo preduzeće. Postoji određena logika u vezi sa pripremom radnih papira i načinom na koji se oni odlažu, iako različita preduzeća ponekad koriste nešto drugačiji pristup. Na ovom prikazu radni papiri počinju sa opštim informacijama, kao što su podaci o preduzeću u trajnom dosijeu, i završavaju se sa finansijski izveštajima i izveštajem revizije. Između njih nalaze se radni papiri koji potkrepljuju testove revizije.

Radni papiri: sadržaj i organizacija	Finansijski izveštaj i izveštaji revizora sa mišljenjem
	Radni robni bilans
	Korektivna stavka u dnevniku
	Poslovne aktivnosti
	Pismo pravnom zastupniku / Potencijalne obaveze
	Pasiva i deoničarski kapital
	Aktiva
	Analitičke procedure
	Opšte informacije

	Testovi transakcija
	Struktura interne kontrole
	Programi revizije
	Trajni dosijei

10.7 Trajni dosijei

Trajni dosijei sadrže podatke o prošloj i sadašnjoj prirodi u vezi sa trenutnim ispitivanjem. Ovi dosijei predstavljaju pogodan izvor informacija o reviziji koji može da se koristi iz godinu u godinu. Trajni dosijei sadrže sledeće stavke²⁸:

- ❖ Izvodi ili kopije dokumenata o preduzeću koji imaju trajni značaj, kao što su:
 - izvod iz registra firmi o registraciji preduzeća klijenta i njegovom pravnom statusu,
 - statut preduzeća,
 - pravilnik o računovodstvu i računovodstvene politike,
 - važniji ugovori kojima se stiču prava i obaveze,
 - finansijske izveštaje za poslednju godinu,
 - aktuelne finansijske izveštaje,
 - mišljenje revizora za prethodnu godinu,
 - ugovor o vršenju revizije ili pismo o angažovanju.

Svaki ovaj dokument važan je za revizora sve dok je pravosnažan.

- ❖ Analize računa iz prethodnih godina koji su i dalje važni za revizora. Oni obuhvataju račune kao što su dugoročna potraživanja i obaveze, izvod iz registra vlasničkog kapitala, goodwill i vlasnički papiri za osnovna sredstva. Ove informacije u trajnom dosijeu omogućavaju revizoru da se koncentriše samo na analizu promena u bilansu stanja za tekuću godinu, dok mu rezultati za prethodnu godinu stoje stalno na raspolaganju.
- ❖ Informacije u vezi sa poznavanjem strukture interne kontrole i procenom rizika kontrole. One obuhvataju najčešće sledeće dokumente:
 - organizacione šeme,
 - dijagrame,
 - upitnike i
 - druge informacije o internoj kontroli, uključujući nabranje kontrola i slabosti u sistemu.

²⁸ Dr. Milovan Stanišić „Revizija“, Beograd, 2009 str.156

- ❖ Rezultati analitičkih procedura iz prošlogodišnjih revizija. Među ovim podacima nalaze se i racija i procenti koje izračunava revizor, i ukupan saldo ili mesečni saldo za izabrane račune. Ove informacije su korisne i pomažu revizoru da utvrdi da li ima neuobičajenih promena u stanjima računa u tekućoj godini koje bi trebalo obimnije istražiti.

Analitičke procedure i poznavanje interne kontrole i procena kontrolnog rizika čuvaju se u radnim papirima za tekuću godinu a ne u trajnom dosijeu.

10.8 Tekući dosije

Tekući dosije su kupine radne dokumentacije koja je za potrebe revizije poslovanja klijenta za tekuću godinu prikupljena. On obuhvata svu dokumentaciju izvornu i izvedenu u vezi sa vršenjem revizije za tekuću godinu. Koliko ima preduzeća klijenata toliko ima trajnih i tekućih dosijea. Jednom rečju postoji jedan komplet trajnih dosijea za klijenta i jedan komplet tekućih dosijea za reviziju za svaku godinu.

10.9 Program revizije

Program revizije može da se čuva na tri načina:

- kao celina u posebnom dosijeu,
- u formi delova sa delovima revizije da može da se lakše ostvari uvid u obavljenju reviziju, i kao,
- kombinacija prethodna dva načina.²⁹

U prvom slučaju se formira i čuva kao zasebna celina da bi se poboljšala koordinacija i integracija svih delova revizije. U drugom slučaju svaki deo programa revizije se prilaže uz delove obavljene revizije. Kako revizija napreduje, svaki revizor potpisuje se na programu za obavljene procedure revizije i navodi datum završetka. Ukoliko se dobro osmišljen program revizije koji je savesno sproveden nalazi među radnim papirima to predstavlja dokaz o veoma kvalitetnoj reviziji. U poslednjem slučaju se obezbeđuje i jedna i druga namena. Ovo rešenje je skuplje ali ima svojih prednosti. Svako preduzeće za reviziju ima svoju politiku poslovanja i saglasno tome rešava otvorena pitanja.

10.10 Opšte informacije

U nekim slučajevima postoji opravdana potreba da se pored uobičajene radne dokumentacije čuvaju informacije opšte prirode za tekući period. Ove informacije služe za kompletniji uvid za razjašnjenje nekih situacija u radnoj dokumentaciji koje se ne mogu razjasniti bez tih opštih informacija. Ove informacije ne potvrđuju određene iznose u finansijskim izveštajima nego dopunjuju određene aspekte ocene nekog stanja. U ovu grupu informacija spadaju pozicije memorandumu za planiranje revizije, delovi ili kopije zapisnika sa sastanaka upravnog odbora, delovi ugovora ili komentari u vezi sa

²⁹ Dr. Milovan Stanišić „Revizija“, Beograd, 2009 str.157

pregledom radnih papira, i opšti zaključci. Ovom skupu može se dodati i dokumentacija u proceni rizika kontrole.

10.11 Zaključni list

Odmah po okončanju knjiženja u glavnoj knjizi revizor nastoji da preuzme zaključni list u štampanoj ili elektronskoj formi. Značaj preuzimanja zaključnog lista je u informativnoj podlozi koju on obezbeđuje. Ozbiljan revizor ne bi trebalo da otpočne reviziju pre nego dobije zaključni list. Iz njega je moguće zaključiti mnogo toga. Pre svega ima li nelogičnih relacija, nelogičnih stanja, itd... Zaključni list daje osnovu za provođenje niza vrednih analitičkih procedura i postupaka. Na kraju krajeva, iz zaključnog lista revizor može i mora da formira finansijsk izveštaje i da ih uporedi sa originalnim finansijski. Prostim poređenjem razlika može da se zaključi od korektnosti izrade finansijskih izveštaja i da se shvate namere i potrebe menažmenta i da se u pravom smeru nastavi sa testovima i proverama.

10.12 Ispravka i reklasifikacija stavki

Poslove revizije prate otkrivanja odgovarajućih nepravilnosti i nekorektnosti u poslovnoj dokumentaciji, postupcima ili finansijskim izveštajima. Kada revizor otkrije materijalne greške u računovodstvenoj evidenciji, finansijski izveštaji moraju biti korigovani. Na primer, ako klijent nije izvršio korektan otpis zastarelih potraživanja u skladu sa usvojenim računovodstvenim politikama, ili nije tačno obračunao trošak amortizacije, revizor može ili mora uneti ispravku da bi prikazao ispravne vrednosti potraživanja, troškova i osnovnih sredstava, a na kraju i finansijskog rezultata. Iako većinu korektivnih stavki u reviziji obično priprema revizor, mora ih odobriti klijent zbog toga što rukovodstvo snosi glavnu odgovornost za tačnost izveštaja. U slučaju da klijent ne prihvata korekcije revizor treba da zauzme stav da li će menjati mišljenje, da li će se povući iz posla ili će prihvatiti argumente klijenta ako ih ima.

10.13 Reklasifikacija stavki

Reklasifikacija stavki često se vrši u izveštajima da bi se računovodstvene informacije pravilno prikazale, čak i kada su salda u glavnoj knjizi ispravna. Čest primer jeste reklasifikacija potraživanja sa jednog konta na drugi usled niza razloga.

Potrebno je izvršiti samo one ispravke i reklasifikaciju koje značajnije utiču na tačno prikazivanje finansijskih izveštaja. Odluka o tome kada grešku treba ispraviti zasniva se na materijalnosti. Revizor bi trebalo da ima na umu da nekoliko nematerijalnih grešaka koje nisu ispravljene mogu dovesti do sveobuhvatne materijalne greške kada se spoje. Revizori na posebnom radnom papiru često sumiraju sve stavke koje nisu evidentirane kako bi odredili njihov kumulativni efekat.

Ispravke stavki u načelu menjaju finansijski rezultat a reklasifikacije u načelu ne.

10.14 Spoljna dokumentacija

Veliki deo radnih papira sastoji se od spoljne dokumentacije koju sakupljaju revizori, kao što su odgovori na potvrde i kopije klijentovih sporazuma. Ova dokumentacija treba da bude dokazano sredstvo za obavljene testove i za utvrđena stanja. Na kraju ona treba da omogućiti kontrolu adekvatnosti sprovedene revizije i formiranog revizorskog mišljenja.

10.15 Priprema radnih papira

Pravilna priprema tabela posla revizije radi prikupljanja dokumentacije i dokaza revizije, rezultata, zaključaka čini važan deo revizije. Revizor mora prepoznati okolnosti u kojima je potrebno napraviti odgovarajući tabelar i uvrstiti ga među dosjee. Iako njihova izrada zavisi od ciljeva, radni papiri trebalo bi da poseduju određene karakteristike:

- Na svakom radnom papiru trebalo bi navesti informacije kao što je ime klijenta, period koji pokriva revizija, opis sadržaja, potpis lica koje priprema papire, datum pripreme i indeksni broj.
- Radni papiri trebalo bi da budu indeksirani i da ukazuju jedni na druge kako bi ih bilo lakše organizovati i odložiti u dosjee.
- Završeni radni papiri moraju jasno ukazivati na obavljeni posao u toku revizije.³⁰ To se postiže na tri načina:
 - Pismenom izjavom u formi memoranduma,
 - Potpisivanjem procedura revizije u programu revizije i
 - Beleškama direktno u tabelar radnih papira
- U tu svrhu se koriste znakovi za štikliranje, koji predstavljaju simbole pored podataka u tabelaru. Ove beleške moraju se jasno objasniti na dnu radnog papira.
- Svi radni papiri trebalo bi da obuhvataju dovoljno informacija kako bi zadovoljili svoju svrhu. Ako revizor želi da pravilno pripremi radne papire, mora biti svestan svojih ciljeva. Na primer, ako je cilj radnog papira da izlista podatke i pokaze verifikaciju potvrde računa u bilansu stanja, ako što je unapred plaćeno osiguranje, najvažnije je da se taj postupak usaglasa sa probnim bilansom.
- Potrebno je jasno navesti zaključke o dotičnom segmentu revizije.

10.16 Vlasništvo nad radnim papirima

Radni papiri koji se pripremaju u toku angažovanja, uključujući one koje klijent priprema za revizora, predstavljaju vlasništvo revizora. Jedina prilika kada neko drugi, uključujući klijenta, ima zakonsko pravo da ispita papire jeste na sudu kada radni papiri predstavljaju dokazni materijal. Po završetku angažovanja radni papiri ostaju u prostorijama računovodstvenog preduzeća kao referenca u budućnosti. Mnoga preduzeća mikrofilmuju radne papire nakon nekoliko godina kako bi smanjili troškove skladištenja.

³⁰ Dr. Milovan Stanišić „Revizija“, Beograd, 2009 str.159.

10.17 Poverljivost radnih papira

Očuvanje poverljivih odnosa sa klijentom regulisano je pravilom 301 kodeksa profesionalne etike. U njemu se navodi:

- Računovođa neće objaviti ni jednu poverljivu informaciju koju je dobio u toku profesionalnog angažovanja osim uz odobrenje klijenta.

U toku ispitivanja revizori dobijaju priličan broj informacija poverljive prirode, uključujući plate direktora, proizvodne cene i planove oglašavanja, i podatke o troškovima proizvodnje. Ukoliko bi revizori otkrili ove informacije spoljnim licima ili klijentovim radnicima koji nemaju pristup takvim informacijama, njihov odnos sa rukovodstvom bi bio ozbiljno ugrožen. Štaviše, pristup radnim papirima omogućio bi radnicima da promene informacije u njima. Zbog toga je potrebno stalno voditi računa o zaštiti radnih papira.

Radni papiri mogu se pokazati nekom drugom samo uz dozvolu klijenta. To j epravilo čak i u slučaju kada ovlašeni javni računovođa prodaje svoje preduzeće nekom drugom računovodstvenom preduzeću. Odobrenje klijenta nije potrebno, jedino ako se radni papiri podnose na sudu kao dokazni materijal ili ako se koriste kao deo dobrovoljnog programa kontrole kvaliteta zajedno sa drugim računovodstvenim preduzećima.

Knjiženje stalnih sredstava na primeru preduzeća FERROMET d.o.o Beograd



11/1

Klijent: FERROMET d.o.o., Beograd	Pripremila:
Datum BS: 31.12.2009.	Datum: 01.02.2010.
Predmet:	Pregledao:
	Datum:

NEKRETNINE, POSTROJENJA, I OPREMA Vodeća tabela

			u RSD hiljada		
Konto	Naziv konta	2009	2008	razlike	razlike %

023	Postrojenja i oprema	1.861	11/11	3.866	11/11	(2.005)	-52%
-----	----------------------	-------	-------	-------	-------	---------	------



11/11

Klijent: FERROMET doo, Beograd	Pripremila:
Datum BS: 31.12.2009.	Datum: 01.02.2010.
Predmet:	Pregledao:
	Datum:

NEKRETNINE, POSTROJENJA, I OPREMA
Analitički pregled

Konto	Naziv konta	2009	2008	u RSD hiljada	
				razlike	razlike %
02300000	Postrojenja i oprema	2.465	4.331	(1.866)	-43%
02390000	Ispravka vrednosti opreme	(604)	(465)	(139)	30%
023	Postrojenja i oprema	11/1 1.861	11/1 3.866	(2.005)	-52%



Klijent: Ferromet doo, Beograd	Pripremila:
Datum BS: 31.12.2009.	Datum: 01.02.2010.
	Pregledao:
	Datum:

Tabela promena na osnovnim sredstvima u 2009.

Oprema	U RSD hiljada UKUPNO
--------	-------------------------

Nabavna vrednost			
Stanje na dan 1. januara 2009. godine	4.331	4.331	
Povećanja	-	-	
Smanjenja	(1.866)	(1.866)	<i>automobil otudjenje</i>
Stanje na dan 31. decembra 2009. godine	2.465	2.465	
Ispravka vrednosti			
Stanje na dan 1. januara 2009. godine	465	465	
Amortizacija tekuće godine	699	699	
Smanjenja	(560)	(560)	
Stanje na dan 31. decembra 2009. godine	604	604	
Sadašnja vrednost na dan 31 Decembar 2009. godine	11/1 1.861	1.861	

Zaključak: u toku godine društvo nije vršilo nabavku opreme. Smanjenja na opremi se u potpunosti odnose na otuđenje automobila uzetog na finansijski lizing. (zavisno preduzeće Fenford doo, Beograd je preuzelo obaveze po osnovu ovog finansijskog lizinga. Preduzeće je pravilno obračunalo amortizaciju opreme za 2009 godinu u iznosu od 699.000 dinara. Koristili smo proporcionalnu metodu primena stope na nabavnu vrednost.



Klijent:
Ferromet doo,
Beograd

Pripremila: ZJ

Datum BS:
31.12.2009.

Datum:01.02.2010.

Pregledao:

Datum:

Promene po vrsti opreme

					U RSD hiljada
	Putnički autiomo bili	Nameštaj	Ostala oprema (spektr metar)	Kompjuter ska oprema	UKUPNO
Nabavna vrednost					
Stanje na dan 1. januara 2009. godine	1.866	703	1.399	364	4.331
Povećanja		-			-
Smanjenja	(1.866)	-	-	-	(1.866)
Stanje na dan 31. decembra 2008. godine	(0)	703	1.399	364	2.465
Ispravka vrednosti					
Stanje na dan 1. januara 2009. godine	280	45	93	47	465

Amortizacija
tekuće
godine

280

67

280

72

699

Smanjenja
**Stanje na
dan 31.
decembra
2009
godine**

(560)

-

-

-

(560)

**Sadašnja
vrednost na
dan
31
Decembar
2009
godine**

(0)

591

1.025

245

11/1

1.861



34/1

Klijent:	FERROMET d.o.o., Beograd	Pripremila: ZJ
Datum BS:	31.12.2009.	Datum: 01.02.2010.
		Pregledao:
		Datum:

Troškovi amortizacije
vodeća tabela

U RSD hiljada

konto	Opis	2009	2008	razlika	razlika
					%
540	Troškovi amortizacije	699	465	234	33%
	Troškovi amortizacije	699	465	234	33%



34/11

Klijent:	Ferromet d.o.o., Beograd	Pripremila: ZJ
Datum		
BS:	31.12.2009.	Datum:01.02.2010.
		Pregledao:
		Datum:

**Troškovi
amortizacije**
- analitički
pregled-

<u>konto</u>	<u>Opis</u>	<u>2009</u>	<u>2008</u>	<u>razlika</u>	<u>razlika</u>
				<u>razlika</u>	<u>%</u>
54000000	Troškovi amortizacije	699	465	234	100%
540	Troškovi amortizacije	699	465	234	100%

34/1

34/40

34/1



34/11

Klijent:	Ferromet d.o.o., Beograd	Pripremila:
Datum		
BS:	31.12.2009.	Datum:01.02.2010.
		Pregledao:
		Datum:

**Troškovi
amortizacije**
- analitički
pregled-

<u>konto</u>	<u>Opis</u>	<u>2009</u>	<u>2008</u>	<u>razlika</u>	<u>razlika</u>
--------------	-------------	-------------	-------------	----------------	----------------

54000000	Troškovi amortizacije	699	465	234	100%
540	Troškovi amortizacije	34/1 699	34/40 34/1 465	234	100%



34/40

Klijent: Ferromet doo, Beograd	Pripremila:
Datum BS: 31.12.2009.	Datum: 01.02.2010.
Predmet:	Pregledao:
Obračun amortizacije	Datum:

kom	opis	cena po kom	nabav.vred	isprav.vred	sad.vred.	datum nab.	računov amortiz	% amort rač	% amort por	BDO AM
1	računar T7500 sa torbom	134665	135	20	114,47	12.03.2008.	27	20,00	30 V	27
1	hp lj m1522n printer+USBkabl - fotokopir	19,1278	19	2	17,22	30.04.2008.	3	15,00	15 III	3
1	suncmaster 226CW-monitor	31,987	32	4	28,26	22.05.2008.	6	20,00	30 V	6
3	PK/PC B-100 računar 3 kom.	23,3	70	8	61,75	26.05.2008.	14	20,00	30 V	14
1	PK/PC 8100 računar 1 kom direktorski	67,716	68	8	59,82		14	20,00	30 V	14
1	DI-524/E ROUTER	3,554	4	0	3,14		1	20,00	30 V	1
3	VA1916W 19 WIDE SMS-monitori 3 kom	12,49	37	4	33,10		7	20,00	30 V	7
1	Honda accord 2,0 PE Sport	1865,605	1.866	280	1.585,76	24.03.2008.	280	20,00	10 II	280
1	trosed cube crna rena	51,84005	52	3	48,38	30.04.2008.	5	10,00	10 II	5
2	fotelja cube crna rena	26,4792	53	4	49,43		5	10,00	10 II	5
1	fotelja radna ty-726 crna-direktorska	30,1136	30	2	28,11		3	10,00	10 II	3
3	stolica daktilo 333s hrom crna- radna	7,08708	21	1	19,84		2	10,00	10 II	2
6	stolica perfor manja crna-uz konf.sto	23,010945	138	9	128,86		14	10,00	10 II	14
3	rukonaslon kvin metal-pari	2,0768	6	0	5,82		1	10,00	10 II	1
1	sto konfer 200x90 tamni hrast-konferenc.	30,6328	31	2	28,59		3	10,00	10 II	3
1	klub sto delta 148 wenge-od klub garn.	12,99039	13	1	12,12		1	10,00	10 II	1
1	radni sto delta 010 wenge-direktorski	45,22336	45	3	42,21		5	10,00	10 II	5
3	radni sto 960 format noce-radni	40,21411667	121	8	112,60		12	10,00	10 II	12
1	top 90 cm delta 112 wenge	2,53474	3	0	2,37		0	10,00	10 II	0
1	ormar niski delta 063 wenge	16,6144	17	1	15,51		2	10,00	10 II	2

isknjizeno osnovno sredstvo

1	kaseta 3fdelta 005 wenge-direktorska	21,0276	21	1	19,63		2	10,00	10 II	2
2	orman format 506 noce-niski orman	17,75664	36	2	33,15		4	10,00	10 II	4
1	orman formant 517 noce-visoki orman	28,0368	28	2	26,17			10,00	10 II	3
2	top 90cm delta 112 wenge	2,534735	5	0	4,82	04.06.2008.	1	10,00	10 II	1
2	ormar niski delta 063 wenge	16,6144	33	2	31,57		3	10,00	10 II	3
3	kaseta format 545 noce	16,6144	50	2	47,35		5	10,00	10 II	5
1	spektrometar	1398704,02	1.399	93	1.305,46	6.8.2008	280	20,00	20 IV	280

nije obračunata am

ukupno sadasnja vr sadasnja vr bez Honde	3.865	ukupno obracun am	699
	2.280	ukupno BDO am	702
	34/11	racun 540	699
		razlika	(3)

Zaključak: Amortizacija za 2009. godinu pravilno je obračunata, osim za osnovno sredstvo orman formant 517-red 33. Iz proslogodisnje baze vidi se da je sredstvo nabavljeno 30.04.2008. Amortizacija za ovo sredstvo bi iznosila 3 sto je upravo i razlika između bdo obračuna i stanja na računu.

OBRAČUN AMORTIZACIJE STALNIH SREDSTAVA ZA 2008.GOD.

**obrazac
OA**

red.br.	početni saldo grupe	pribavlj. Sred.koja se	otudjena sred. Tokom	neotpisana vrednost	stopa	amortizacija	neotpis. Vred. Na kraju
		stavljaju u upotrebu	godine	2+3-4	%	5 x 6	godine 5- 7
1	2	3	4	5	6	7	8
II		1.962.668		1.962.668	10%	196.267	1.766.401
III					15%		
IV		1.398.704		1.398.704	20%	279.741	1.118.963
V		202.381		202.381	30%	60.714	141.667
UKUPNO						536.722	

**OBRAČUN AMORTIZACIJE STALNIH
SREDSTAVA ZA 2009.GOD.**
**obrazac
OA**

red.br.	početni saldo grupe	pribavlj. Sred.koja se	otudjena sred. Tokom	neotpisana vrednost	stopa	amortizacija	neotpis. Vred. Na kraju
		stavljaju u upotrebu	godine	2+3-4	%	5 x 6	godine 5- 7
1	2	3	4	5	6	7	8
II	1.766.401		1.679.044	87.357	10%	8.736	78.621
III				0	15%		
IV	1.118.963			1.118.963	20%	223.793	895.170
V	141.667			141.667	30%	42.500	99.167
UKUPNO						275.028	

ZAKLJUČAK

U privrednom životu preduzeća svakodnevno se dešavaju brojne i raznovrsne poslovne promene koje tangiraju osnovna sredstva. Na osnovnim sredstvima usled dejstva pomenutih poslovnih promena može doći do povećanja i smanjenja vrednosti osnovnih sredstava.

Najveći deo ukupne imovine preduzeća odnosi se na nekretnine, postrojenja i opremu (stalna sredstva) i nematerijalna ulaganja. Stoga je najvažniji cilj revizora koji vrši reviziju osnovnih sredstava da prilikom ispitivanja utvrdi: adekvatnost interne kontrole, postojanje i vlasništvo nad stalnim sredstvima, ispravnost korišćenja metode bilansiranja, opravdanost amortizacije i dr.

Evidencija o stalnim sredstvima se vodi u knjigama i datotekama i one predstavljaju revizoru veoma važan izvor informacija za razne provere, odnosno za sticanje uverenja o osnovanosti tvrdnji menadžmenta koje su sadržane u finansijskim knjigama.

Glavna ciljna grupa čije potrebe revizori moraju da zadovolje na početku 21. veka jeste najšira javnost. Naime u dosadašnjem periodu, skoro isključivo je bilo potencirano zadovoljavanje potreba menadžmenta i akcionara u reviziji privatnog sektora. Izazovi sa kojima se suočava revizorska profesija danas nikada nisu bili veći i mišljenja smo da je sada povoljan monenat za sve one koji se bave istraživanjem u reviziji da posebnu pažnju poklone području obezbeđenja pouzdanih informacija o stalnim sredstvima.

Korisnici koji čitaju te izveštaje očekuju da te informacije budu tačne iako je poznato da finansijski izveštaji ne mogu da budu apsolutno tačni zato što su dobrim delom zasnovane na proceni. Ono što se očekuje od finansijskih i drugih jeste da ne budu obmanjive, odnosno da prioritetna dužnost revizora bude u obaveštavanju korisnika finansijskih izveštaja da li je to zaista tako ili nije.

Kada procenjuje rizik kontrole revizor očekuje verovatnoću da se materijalne greške provuku kroz elemente strukture unutrašnje kontrole za segment stalnih sredstava i kroz tvrdnje koje se odnose na transakcije u vezi segmenta stalnih sredstava i račune segmenata stalnih sredstava. Revizor koristi svoje znanje o prilikama i procedurama strukture unutrašnje kontrole da bi ocenio verovatnoću da klijent možda nije evidentirao stalna sredstva koja ne postoje u trenutku sačinjavanja finansijskih izveštaja.

Najvažniji ciljevi revizora, prilikom ispitivanja tj. revizije stalnih sredstava su da utvrdi adekvatnost interne kontrole. Za realizaciju ovog cilja ispitivanje sistema interne kontrole od strane revizora treba da obuhvati sledeće kontrole: ovlašćenje i evidentiranje stanja, otuđenja, popravki i investicionog održavanja stalnih sredstava; vođenje knjige stalnih sredstava; formiranje vrednosti i alokacije troškova izgradnje ili izrade stalnih sredstava u sopstvenoj režiji, kao i većih popravki i investicionog održavanja; usaglašavanje knjige stalnih sredstava sa računima glavne knjige; obezbeđenje i zaštita stalnih sredstava i čuvanje dokumenata o vlasništvu; potvrđivanja postojanja i svojine nad stalnim

sredstvima. Sledeći cilj je postojanje i vlasništvo nad stalnim sredstvima, ispravnost korišćenja metode bilansiranja; opravdanost amortizacije, tj. otpisivanja.

Pošto revizor upozna politike i procedure strukture unutrašnje kontrole koje su mu potrebne za izradu plana revizije segment stalnih sredstava, on procenjuje rizik kontrole tvrdnji u finansijskom izveštaju u vezi sa transakcijama iz segmenta stalnih sredstava i stanjima računa stalnih sredstava. Kada procenjuje rizik kontrole revizor ocenjuje verovatnoću da se materijalne greške provuku kroz elemente strukture unutrašnje kontrole za segment stalnih sredstava i kroz tvrdnje koje se odnose na transakcije u vezi segmenta stalnih sredstava i račune segmenata stalnih sredstava.

Vrlo bitna stavka u poslovanju preduzeća su osnovna sredstva. Ona se javljaju u oblasti ukupnih sredstava i objavljenog profita. Otprilike jedna polovina ukupnih sredstava uspešnog preduzeća su materijalna i nematerijalna sredstva. Ona utiču na finansijski rezultat poslovanja u velikom obimu. Na primer amortizacija je značajan elemenat troškova u bilansu uspeha. Novčani kapitalni izdaci opet čine značajan elemenat novčanih odliva u izveštaju o novčanom toku. U bilansu stanja takođe čine značajnu stavku. Zato je potrebno pažljivo planiranje i rukovanje ovim sredstvima u knjigovodstvu i donošenje odluka o osnovnim sredstvima u preduzeću. Od njih se očekuje priliv budućih ekonomskih koristi i ukoliko se pogrešno procijeni njihov tok i upravljanje s njima budući finansijski rezultat preduzeća može vrlo lako biti podcjenjen ili precijenjen.

Danas na žalost mnoga preduzeća ne pridaju važnosti osnovnim sredstvima i planiranjima nabavke i rashodovanja ovih sredstava te dolazi čak i do bankrota zbog nestručnog rukovanja ovim sredstvima. Posebno se to odnosi na nematerijalna sredstva, jer će buduće koristi pristizati u preduzeće ako se može dokazati kakvu ulogu ima to nematerijalno sredstvo, kakva je njegova efektivnost te mogućnost i namjera preduzeća da to sredstvo koristi na adekvatan način koji će omogućiti buduće ekonomske koristi.

L I T E R A T U R A

- Andrić Mirko „*Revizija javnog sektora*“, Ekonomski fakultet, Subotica, 2007
- Andelić B. Goran „*Osnove finansijskog menadžmenta*“, Futura, Novi Sad, 2007
- A.A. Arens J.K. Loebbeck, Auditing, Integrated Approach, Prentice Hall International, New Jersey 1988
- Dušan Milojević „*Revizija osnovnih sredstava i nematerijalnih ulaganja*“, 2002
- D. H. Taylor and G.W. Glezen, Auditing-Intergrated Concepts and Procedurs, New York 1985
- E. G Flamholz- M.A. Diamond- D.T. Flamhoyz: Financial accounting M.C. Milan
- Ernest G. Jenni „*Zloupotrebe u knjigovodstvu*“, Adizes, Novi sad, 2003
- Glas računovođa „*Savez revizora i računovođa Srbije*“, Beograd, 2005
- Petrović Zoran „*Upravljačko računovodstvo*“, Univerzitet Singidunum, Beograd, 2005
- Petrović Zoran „*Računovodstvo*“, Univerzitet Singidunum, Beograd, 2005
- Petrović Zoran „*Računovodstvena regulativa*“ Univerzitet Singidunum, Beograd, 2008
- Praktična primena MSFI u Republici Srbiji, Računovodstvo, Beograd, 2008
- Publiching Company, New York, 1986
- Philip Kotler, „Sing and solutions“ 2004
- Rick Hayes, Arnold Schilder, Roger Dassen, Philip Wallage, „Principi revizije“
- Robins P. Stephen, Mary Coulter „Menadžment“, Beograd, 2005
- Stanišić Milovan „*Metodologija revizije*“, Univerzitet Singidunum, Beograd, 2009
- Stanišić Milovan „*Revizija*“, Univerzitet Singidunum, Beograd, 2009
- Stanišić Milovan, Ljubisa Stanojević „*Revizija i primena kompjutera*“, Univerzitet Singidunum, Beograd, 2008
- Stanišić Milovan, Vićentijević Kosana „*Revizijski zaključni izveštaj*“, Univerzitet Singidunum, Beograd, 2009
- Slavoljub Martić „*Kontrola i revizija*“ Ekonomski fakultet Beograd, 1987
- Savez revizora i računovođa Srbije „*Međunarodni standardi finansijskog izveštavanja*“
- Savez revizora i računovođa Srbije, „*Međunarodni stabdardi i saopštenja revizije*“, Beograd, 2004

Vidaković V. Slobodan „*Računovodstvo jezik poslovnog sporazumevanja*“, Fakultet za uslužni
biznis“, Beograd, 2002

Vidaković V. Slobodan „*Revizija osnova kompetentnosti, kredibiliteta, poverenja*“, Novi Sad,
2009

William F. Messier, prevod sa engleskog jezika, 1998

www.bbs.edu.rs 14.01.2011.

www.revizija.gov.ba 17.01.2011.

mer.pfb.predmeti.singidunum.ac.rs 12.12.2010.

www.fpm.ba 11.01.2011.

www.vps.ns.ac.rs 10.12.2010.

forstudents.extra.hu 06.12.2010.

www.link-elearning.com/lekciya-Poslovna-sredstva-u-preduzeću_1127 28.01.2011.

scindeks.nb.rs 03.12.2010.

www.efbl.org/ 22.12.2010.

www.ekof.bg.ac.rs/ 13.12.2010.

www.fpm.ba 15.12.2010.