

KOMISIJA ZA RAČUNOVODSTVO I REVIZIJU
BOSNE I HERCEGOVINE

ISPIT ZA STICANJE PROFESIONALNOG ZVANJA
OVLAŠTENI REVIZOR
(ISPITNI TERMIN: NOVEMBAR 2016. GODINE)

PREDMET 11:
NAPREDNA REVIZIJA

ESEJI

Esej br. 1 – Izvještaji nezavisnog revizora

(a) Objasnite potrebu za standardizovanjem Izvještaja nezavisnog revizora i navedite osnovne elemente/sadržaj ovog izvještaja prema zahtjevu relevantnog Međunarodnog standarda revizije

(5 bodova)

Iako je provođenje revizije i Izvještaj nezavisnog revizora predmet angažmana ugovorenog između revizorske firme i klijenta revizije brojni su korisnici ovog Izvještaja, odnosno revidovanih finansijskih izvještaja, pri čemu se pod ovim terminom podrazumijevaju finansijski izvještaji i Izvještaj nezavisnog revizora, posmatrani kao cjelina. Stoga je veoma važno da svi korisnici, uključujući naravno prioritetno klijenta revizije, na isti način, odnosno bez bilo kakvih nedoumica ili dilema razumiju i shvataju Izvještaj nezavisnog revizora, ne samo u pogledu vrste mišljenja, nego i u pogledu odgovornosti revizora i drugim aspektima ovog izvještaja.

Ovako shvaćena važnost preciznosti i nedvosmislenosti i senzitivnost Izvještaja nezavisnog revizora je podstakla teoriju, praksu i regulativu revizorske profesije da tragaju za optimalnom formom i preciznim sadržajem koji će pomoći revizorima da na jezgrovit i decidan način sačine Izvještaj i iskažu odabrano mišljenje o finansijskim izvještajima, a korisnicima dati jasnu i preciznu informaciju o svim elementima ovog Izvještaja, a posebno o vrsti mišljenja.

U domenu regulative ovim pitanjem se od 1992. godine bave Međunarodni standardi revizije, i to oni koji revizorima daju smjernice i utvrđuju zahtjeve u vezi sa formiranjem mišljenja i izvještavanjem.

Prema aktuelnom međunarodnom standardu revizije 700 – *Formiranje mišljenja i izvještavanje o finansijskim izvještajima*, Izvještaj nezavisnog revizora treba da sadrži sljedeće elemente:

1. *Naziv* – tako da jasno pokazuje da se radi o Izvještaju nezavisnog revizora
2. *Adresat* – primalac izvještaja (Izvještaj treba da bude naslovljen na odgovarajuće primaoca u skladu sa okolnostima angažmana)
3. *Uvodni pasus* (identifikovanje finansijskih izvještaja koji su bili predmet revizije; eksplicitno navođenje da su finansijski izvještaji bili predmet revizije /a ne nekog drugog angažmana/; identifikovanje naziva svakog izvještaja sadržanog u finansijskim izvještajima; pozivanje na sažet prikaz značajnih računovodstvenih politika i ostalih objašnjenja; i preciziranje datuma ili perioda na koji se odnosi svaki izvještaj sadržan u finansijskim izvještajima)
4. *Odgovornost rukovodstva klijenta* revizije za finansijske izvještaje
5. *Odgovornost revizora*
6. *Mišljenje revizora*
7. *Druge odgovornosti u vezi sa izvještavanjem*
8. *Potpis revizora*

9. Datum revizorskog izvještaja

10. Adresa revizora

(b) Objasnite odgovornost revizora za revidovane finansijske izvještaje i navedite kako bi trebalo da izgleda, odnosno šta da sadrži odgovarajući pasus/paragraf Izvještaja nezavisnog revizora koji tu odgovornost opisuje (5 bodova)

Razumijevanje odgovornosti revizora je od ključne važnosti za ugovorni odnos između revizora i klijenta revizije, ali za korisnike revidovanih finansijskih izvještaja i za (ne)realnost očekivanja od revizije finansijskih izvještaja. Stoga je ovo pitanje jedno od ključnih pitanja revizorske profesije uopšte.

Činjenica da su finansijski izvještaji bili predmet nezavisne revizije ne umanjuje odgovornost rukovodstva klijenta za finansijske izvještaje, koja je nesporna. Sa druge strane, iako revizija ne potvrđuje tačnost i istinitost finansijskih izvještaja, to ne znači da revizor ne pruzima određenu odgovornost, dajući revidovanim finansijskim izvještajima dodatni kredibilitet u odnosu na situaciju da oni nisu bili predmet revizije. Odgovornost revizora je odgovornost za njegov posao, a to znači za planiranje i provođenje revizije u skladu sa Međunarodnim standardima revizije, za pridržavanje etičkih zahtjeva profesije (etičkog kodeksa), te sticanje razumnog uvjerenja i izražavanje primjerenog mišljenja koje je zasnovano na pribavljenim dokazima.

Pasus/paragraf o odgovornosti revizora bi trebao/mogao da glasi (Međunarodni standard revizije 700 – *Formiranje mišljenja i izvještavanje o finansijskim izvještajima*:

Naša odgovornost je da izrazimo mišljenje o finansijskim izvještajima na osnovu revizije koju smo izvršili. Reviziju smo izvršili u skladu sa Međunarodnim standardima revizije. Ovi standardi nalažu da postupamo u skladu sa etičkim zahtjevima i da reviziju planiramo i izvršimo na način koji omogućava da se, u razumnoj mjeri, uvjerimo da finansijski izvještaji ne sadrže materijalno značajne pogrešne iskaze.

Revizija uključuje sprovođenje postupaka u cilju pribavljanja revizijskih dokaza o iznosima i objelodanjivanjima datim u finansijskim izvještajima. Izbor postupaka je zasnovan na revizorskom prosuđivanju, uključujući procjenu rizika materijalno značajnih pogrešnih iskaza u finansijskim izvještajima, nastalim usljed kriminalne radnje ili greške. Prilikom procjene rizika, revizor razmatra interne kontrole koje su relevantne za pripremu i fer prezentaciju finansijskih izvještaja, u cilju osmišljavanja revizijskih postupaka koji su odgovarajući u datim okolnostima, ali ne i u cilju izražavanja mišljenja o efektivnosti internih kontrola entiteta. Revizija, takođe, uključuje ocjenu primijenjenih računovodstvenih politika i značajnih procjena izvršenih od strane rukovodstva, kao i ocjenu opšte prezentacije finansijskih izvještaja.

Smatramo da su pribavljeni revizijski dokazi dovoljni i adekvatni za obezbjeđenje osnove za naše revizorsko mišljenje.

(v) Objasnite pozitivno mišljenje revizora o finansijskim izvještajima i navedite kako se ono izražava

(5 bodova)

Pozitivno mišljenje o finansijskim izvještajima ili mišljenje bez rezervi revizori daju u okolnostima kada su, na osnovu planiranih i provedenih postupaka revizije, pribavili dokaze koji im omogućavaju razumno uvjerenje da izvještaji koji su bili predmet revizije na istinit i fer/pošten način prikazuju realno stanje poslova, profit, finansijsku poziciju, prihode i rashode u skladu sa relevantnim računovodstvenim standardima, odnosno primjenljivim okvirom za finansijsko izvještavanje. Izbor pozitivnog mišljenja je zasnovan na spoznaji ili uvjerenju da:

1. su finansijski izvještaji pripremljeni u skladu sa adekvatnom računovodstvenom politikom koja je ispravno i konzistentno primjenjivana,
2. nije bilo nikakvih ograničenja u prikupljanju dokaza revizije,
3. ne postoje materijalno značajni pogrešni iskazi,
4. su finansijski izvještaji pripremljeni u skladu sa relevantnim zakonskim odredbama i da su u slučaju odstupanja iskazi adekvatno objašnjeni i obrazloženi, i
5. su na odgovarajući način objavljene sve informacije relevantne za uvid u finansijske izvještaje.

Prema Međunarodnom standardu revizije 700 – *Formiranje mišljenja i izvještavanje o finansijskim izvještajima*, pozitivno mišljenje se izražava na sljedeći način:

Po našem mišljenju, finansijski izvještaji daju istinit i objektivan prikaz, po svim materijalno značajnim aspektima /ili istinito i objektivno prikazuju/ finansijske pozicije ABC Kompanije na dan 31. decembar 20HH. godine i njene finansijske uspješnosti i tokova gotovine za godinu koja se završava na taj dan u skladu sa Međunarodnim standardima finansijskog izvještavanja.

(g) Objasnite mišljenje sa rezervom, okolnosti u kojima je ovo mišljenje primjeren izbor revizora i način na koji se takvo mišljenje izražava

(5 bodova)

Mišljenje sa rezervom predstavlja potvrdu ili uvjeravanje revizora da su finansijski izvještaji koji su bili predmet revizije prikazani u skladu sa primjenljivim okvirom za finansijsko izvještavanje, osim za određene eksplicitno navedene nepravilnosti ili ograničenja, navedene u posebnom „dodatnom“ pasusu koji prethodi pasusu kojim se izražava mišljenje revizora.

Ova vrsta mišljenja je odgovarajući izbor revizorskog tima kada nije moguće izraziti pozitivno mišljenje (bez rezerve), ali kada efekat neslaganja sa rukovodstvom (u pogledu primjene okvira za finansijsko izvještavanje, izbora računovodstvenih politika i njihove primjene, utvrđenih grešaka, ...), ili ograničenja obima nije takvog materijalnog i prožimajućeg značaja da bi to zahtijevalo izražavanje negativnog mišljenja ili uzdržavanja od davanja mišljenja. To znači da je važnost pogrešno iskazanih stavki kriterijum za izbor mišljenja koje nije pozitivno, pri čemu je procjena te „važnosti“ zasnovana na profesionalnoj procjeni revizora, a u osnovi se svodi na komparaciju i (pr)ocjenu kvantiteta grešaka u odnosu na materijalnost, kao i njihovoj kvalitativnoj (pr)ocjeni. U slučaju izbora mišljenja sa rezervom, navedena „važnost“ je isuviše važna da bi se izbjeglo njeno obrazloženje u revizorskom izvještaju (stoga pozitivno mišljenje nije primjereno), a nije toliko važna da bi uzrokovala negativno mišljenje ili dovela do uzdržavanja od davanja mišljenja.

Međunarodni standardi revizije detaljno navode slučajeve u kojim bi revizori trebali izražavati mišljenje sa rezervom, a oni se u osnovi svode na sljedeće:

1. postojanje inherentne nesigurnosti materijalnog karaktera sadržane u finansijskim izvještajima, i/ili
2. neslaganje revizora sa računovodstvenim tretmanom određene stavke/stavki koje posmatrano kumulativno imaju materijalno značajan uticaj na finansijske izvještaje (iznad su nivoa ukupne materijalnosti).

Prema Međunarodnom standardu revizije 705 – *Modifikacije mišljenja u Izvještaju nezavisnog revizora*, mišljenje sa rezervom se izražava na sljedeći način:

Osnova za mišljenje sa rezervom

(obrazloženje nesigurnosti i neslaganja koji su razlog za izražavanje mišljenja sa rezervom)

Mišljenje sa rezervom

Po našem mišljenju, osim za efekte pitanja opisanih u pasusu Osnova za mišljenje sa rezervom, finansijski izvještaji daju istinit i objektivan prikaz, po svim materijalno značajnim aspektima /ili istinito i objektivno prikazuju/ finansijske pozicije ABC Kompanije na dan 31. decembar 20HH. godine i njene finansijske uspješnosti i tokova gotovine za godinu koja se završava na taj dan u skladu sa Međunarodnim standardima finansijskog izvještavanja.

Esej br. 2 – Uticaj i primjena informacionih tehnologija u reviziji

(a) Koje su osnovne karakteristike računarski podržanih računovodstvenih informacionih sistema i kakav je njihov uticaj na reviziju FI?

(5 bodova)

Računarski podržani računovodstveni informacioni sistemi su u savremenim uslovima poslovanja postali pravilo i u zemljama u tranziciji i to u svim preduzećima bez obzira na njihovu veličinu, tip i pravnu formu. Takozvano ITT okruženje (poslovno okruženje zasnovano na primjeni informacionih i telekomunikacionih tehnologija) nameće potrebu da revizori razmotre uticaj ovih tehnologija na proces računovodstvenog evidentiranja poslovanja, odnosno vođenja poslovnih knjiga i finansijskog izvještavanja, kao i na uticaj takvih okolnosti na reviziju FI.

Osnovne karakteristike računarski podržanih računovodstvenih informacionih sistema koje imaju zanačajan uticaj na reviziju FI koje takav sistem kreira su:

- Decentralizacija obrade i «skladištenja» podataka
- Problemi, odnosno otežano praćenje revizijskog traga (sve manje papirnih dokumenata kao nosilaca računovodstvenih i finansijskih informacija)
- Mnogo lakši pristup podacima i programima za njihovu obradu što otvara nove probleme u vezi sa medijima za «skladištenje» podataka,
- Specifičnosti računarske obrade računovodstvenih podataka (*konzistentnost izvođenja operacija* – uvijek i na isti način na koji su programirane; *detaljniji i aktuelniji zapisi do kojih je moguće lakše doći*; *programske kontrole* – omogućuju da interne kontrole klijenta budu ugrađene u njegov računarski podržan IS; *istovremeno evidentiranje na više računa i u više datoteka* – što olakšava kontrole između različitih poslovnih knjiga, ali u slučaju greške vrši njihovo multiplikovanje).

Navedene karakteristike računarski podržanih računovodstvenih IS i ukupno ITT poslovno okruženje, postavljaju dodatne zahtjeve pred revizore u pogledu veće računarske «pismenosti» kako bi se moglo razumjeti kako računovodstveni IS sistem klijenta funkcioniše, kako evidentira poslovne promjene, kakav ima uticaj na kontrole i moguće greške, ... ITT okruženje zahtijeva i da se pristup reviziji prilagodi s obzirom da su FI kreirani u takvom okruženju. Pri tome ITT okruženje stavlja revizora pred različite izazove, od kojih neki olakšavaju, a drugi otežavaju i usložnjavaju ukupni zadatak revizora u vezi sa izražavanjem mišljenja o FI.

(b) Koje su osnovne specifičnosti revizije u ITT okruženju?

(5 bodova)

Činjenica da se revizija FI u savremenim uslovima vrši u ITT okruženju, **ne dovodi do promjene osnovnih postulata, koncepata i pristupa reviziji**. To, prije svega, znači da ITT okruženje ne mijenja osnovni cilj i djelokrug revizije. Revizor i dalje treba da planira i provede reviziju na način koji će mu omogućiti da pribavi dovoljno adekvatnih dokaza na osnovu kojih će moći izraziti svoje mišljenje o tome da li FI klijenta revizije predstavljaju „fer i istinit“ prikaz onoga što treba da predstavljaju...

Nadalje, zasnovanost računovodstvenog IS na ITT **ne mijenja ni osnovne revizijske procedure odnosno suštinu procesa revizije FI**, u domenu procjene rizika, testova kontrola, dokaznih ispitivanja ili bilo kog drugog aspekta revizije.

Ono što ITT okruženje ipak **mijenja** u reviziji FI kreiranih u takvom okruženju su **postupci revizije u domenu vrednovanja i testiranja internih kontrola klijenta, te testiranju ukupne tačnosti, kompletnosti i validnosti FI**. Naime, s obzirom da se računovodstveni podaci unose u računarski podržan IS i čuvaju u elektronskom obliku, te da su određene interne kontrole ugrađene u takav sistem, revizor prilikom razmatranja ovih veoma važnih pitanja za ukupnu reviziju FI, mora, pored uobičajenog pristupa, da

razmotri i „informatičku/računarsku“ komponentu ovih sistema. To praktično znači da se mijenja sadržina procesa razumijevanja poslovanja klijenta revizije, procjen rizika te izvođenja ukupnih revizorskih testova, kako testova kontrola, tako i dokaznih testova ili postupaka suštinskih ispitivanja. Uticaj ITT okruženja na reviziju FI je dijelom „pozitivan“ a dijelom „negativan“ a ogleda se, između ostalog, u sljedećem:

- Veća produktivnost rada, jer revizori mogu da obave više posla, ili da određeni posao obave brže,
- Uštede na troškovima izvođenja revizije (zbog mogućnosti da se planirani postupci revizije obave brže, odnosno za kraće vrijeme),
- Stvaranje boljeg ugleda revizorske firme u očima klijenta (jer razumije njegov složeniji računovodstveni IS, uspješno reviduje takav sistem, interne kontrole i pruža kvalitetnije revizorske i ne revizorske usluge,...),
- Veći zahtjevi za informatičkim/računarskim znanjima i vještinama za ukupan revizorski tim, te potreba za specijalizacijom dijela revizora za ITT,
- Veća mogućnost nastanka problema ukoliko revizorski tim nije u stanju da se u domenu ITT oslanja na osoblje klijenta revizije ...

(v) Objasnite mogućnosti primjene računara kao revizijskog alata.

(5 bodova)

Polazeći od činjenice da je računar sredstvo za procesiranje podataka i informacija, logično je da on može biti i da već jeste značajno revizorsko sredstvo ili alat. To proizilazi iz osnovnih karakteristika računara u pogledu brzine, preciznosti i sposobnosti masovnog računanja i memorisanja ogromnog broja podataka i informacija. Nadalje to su mogućnost pristupa i genereisanja informacija na bazi elektronskih zapisa, a u kontekstu revizije FI posebno mogućnost testiranja integralnih skupova podataka, što je posebno važno sa stanovišta ekonomsko-troškovnog aspekta revizije.

Prema tome, primjena računara kao sredstva ili alata u reviziji FI može značajno povećati intenzivnost i efikasnost revizije. Revizija FI u savremenim uslovima je razvila određene tehnike revizije uz pomoć računara, od kojih su najznačajnije:

- *Test podaci* - obrada hipotetičkih podataka, uz pomoć klijentovog računarskog programa (kako onih za koje se očekuje da su uobičajeni i da će ih sistem obraditi, tako i onih za koje se očekuje da sistem treba da ih odbaci), pod nadzorom revizora) sa ciljem testiranja internih kontrola. Na osnovu komparacije revizorovih pretpostavljenih rezultata i rezultata dobijenih obradom test podataka na sistemu/programi klijenta izvodi se zaključak o funkcionisanju programa klijenta i efikasnosti ugrađenih internih kontrola.
- *Integrisani test podaci* – varijacija prethodne tehnike, na način da se test podaci obrađuju istovremeno sa stvarnim podacima klijenta, kako bi se izbjeglo da klijent „podmetne“ program koji dobro funkcioniše, a da ga on stvarno ne koristi. Pri tome, treba razriješiti način kasnijeg „odvajanja“ simuliranih podataka i rezultata njihove obrade od stvarnih podataka klijenta revizije.
- *Paralelna simulacija* – za razliku od prethodnih tehnika, revizor koristi stvarne podatke, koji se obrađuju i klijentovim i revizorovim programom (koji revizori moraju prije toga imati), a zatim se upoređuju rezultati obrade i izvode odgovarajući zaključci o radu programa klijenta revizije.
- *Onlajn revizijski monitor* – je tehnika koja se primjenjuje u uslovima kada klijent koristi sistem unosa i obrade u realnom vremenu, a ne u „paketnom“ obliku. Ova tehnika obezbjeđuje stalno „prisustvo“ revizora u obradi transakcija zasnovano na revizorskom programskom kodu koji je ugrađen u klijentove programe za obradu transakcija. Taj kod prati transakcije koje ulaze u sistem, uzorkuje ih u nepravilnim intervalima i testira ih.

(g) Objasnite šta su revizorski softverski paketi.

(5 bodova)

Revizorski softverski paketi su specijalizovani softveri kreirani za potrebe revizije FI, odnosno izvođenje određenih revizorskih postupaka i procedura, ili na računaru klijenta ili na računaru revizora. Logično, kao i u drugim područjima primjene računara, revizorski softver povećava efikasnost revizije u domenu:

- Planiranja i upravljanja procesom revizije (izrade programa i plana revizije i praćenja realizacije mnoštva planiranih postupaka i procedura i njihove dinamike),
- Kontrole i nadzora nad radom osoblja angažovanog na planiranim procedurama i postupcima revizije,
- Kreiranja i izvođenja određenih revizorskih testova,
- Izvođenja analitičkih postupaka i procedura,
- Dokumentovanja provedenih postupaka i aktivnosti,
- Izbora uzorka i obrade rezultata primjene uzorkovanja,
- Obračunavanja, sumiranja, razvrstavanja i poređenja podataka, te izrade specifikacija za potrebe izrade revizorskog izvještaja i izvođenje revizorskog mišljenja ...

Revizorske softvere najčešće za svoje potrebe kreiraju i razvijaju velike revizorske firme, a s obzirom na pomenute prednosti oni su značajno konkurentsko sredstvo. Pored toga, određene softverske firme su razvile specijalizovane softvere za pretraživanje podataka klijenta što je veoma značajno za reviziju FI (ACL, IDEA). Ovi softveri se koriste za:

- Ispitivanje klijentovih knjiženja u pogledu kvaliteta, potpunosti i sigurnosti,
- Preformatiranje podataka i izvođenje određenih analiza,
- Izbor uzorka za planirana revizorska testiranja,
- Poređenje podataka odvojenih datoteka radi utvrđivanja eventualnih odstupanja.

Revizorski softveri olakšavaju i čine efikasnijim rad revizora, ali zahtijevaju viša računarska znanja i vještine i saradnju sa osobljem klijenta revizije. Međutim, oni ne mogu potisnuti u drugi plan suštinu i ciljeve revizije, niti umanjiti potrebu visoke profesionalne kompetentnosti revizora u domenu računovodstva, finansijskog izvještavanja i revizije. Naprotiv, korištenje revizorskog softvera samo pojačava potrebu kompetentnosti u još jednom području, tj, o području ITT.

Esej br. 3 – MSR 240 – Revizorove odgovornosti u vezi sa prevarama u reviziji finansijskih izvještaja.

Objasnite:

- a) Osnovne karakteristike (odrednice) prevara uz navođenje odgovarajućeg primjera, (6 bodova)**
- b) Načine ostvarenja lažnog finansijskog izvještavanja (3 bodova)**
- c) Načine ostvarenja zloupotrebe zaposlenih uz navođenje adekvatnog primjera (8 bodova)**
- d) Da li slučaj lažnog finansijskog izvještavanja isključuje pojavu slučaja zloupotrebe zaposlenih, i obrnuto (3 boda)**

ODGOVOR:

- a) Prevara, bilo da se radi o prevarnom finansijskom izvještavanju ili zloupotrebi imovine, uključuje pritisak za činjenje prevare, uočenu priliku za počinjanje i neko opravdanje djelovanja. Na primjer:
 - Inicijativa ili pritisak za počiniti prevarno finansijsko izvještavanje može postojati kada je menadžment pod pritiskom, iz izvora izvan ili unutar subjekta, da ostvari očekivane (i moguće nerealne) ciljeve zarada ili finansijske rezultate – posebno s obzirom na to da posljedice za menadžment u slučaju neispunjava finansijskih ciljeva mogu biti značajne. Slično, pojedinci mogu imati inicijativu za zloupotrebu imovine, na primjer, iz razloga što pojedinci žive iznad svojih mogućnosti.
 - Uočena mogućnost za počinjenje prevare može postojati kada pojedinac vjeruje da je moguće zaobići interne kontrole, na primjer zato što je pojedinac u poziciji povjerenja ili ima znanje specifičnih nedostataka u internim kontrolama.
 - Pojedinci mogu biti u mogućnosti racionalizirati aktivnosti počinjenih prevara. Neki pojedinci imaju stav, karakter ili set etičkih vrijednosti koje im omogućuju svjesno i namjerno počinjenje nemoralnog djela. Opravdanje za činjenje prevare može biti na primjer razmišljanje zaposlenika da nisu dovoljno plaćeni za njihov rad, pa uzimaju ono što im inače pripada. Međutim, čak inače pošteni pojedinci mogu počiniti prevaru u okruženju koje na njih nameće dovoljno pritiska.
- b) Prevarno finansijsko izvještavanje može biti ostvareno na sljedeći način:
 - manipulacijom, falsificiranjem (uključujući krivotvorenje) ili izmjenom računovodstvenih evidencija ili potkrjepljujuće dokumentacije iz kojih su finansijski izvještaji pripremljeni;
 - pogrešnim prikazivanjima, ili namjernim propustima, u finansijskom izvještavanju o događajima, transakcijama ili ostalim značajnim informacijama; i
 - namjernom pogrešnom primjenom računovodstvenih principa vezanih uz iznose, klasifikaciju, način prezentiranja ili objave.
- c) Zloupotreba imovine može biti počinjena na mnogo načina, kao što su:
 - usmjereni lažni priljevi (na primjer, zloupotreba naplate po potraživanjima ili usmjeravanje primitaka u pogledu otpisanih računa na lične račune u bankama);
 - krađa fizičke imovine ili intelektualnog vlasništva (na primjer, krađa zaliha za ličnu upotrebu ili prodaju, krađa otpisane robe za preprodaju, urota s konkurencijom na način da se objave tehnološki podaci u zamjenu za plaćanje);

- način koji uzrokuje da subjekt plati za robu i usluge koje nije primio (na primjer, plaćanja nepostojećim dobavljačima, mito plaćen od strane dobavljača prodajnim agentima subjekta u zamjenu za napuhane cijene, plaćanja nepostojećim djelatnicima); i
 - korištenje subjektive imovine za ličnu upotrebu (na primjer, korištenje subjektive imovine kao kolaterala za lični kredit ili kredit povezanoj osobi).
- d) Nema pravila u pogledu međuzavisnosti između slučajeva prevarnog finansijskog izvještavanja i zloupotrebe zaposlenika. Navedeni slučajevi najčešće se međusobno nadopunjuju, ali mogući su i pojedinačni slučajevi njihovog pojavljivanja. Npr. u društvu je moguće iskazivanje fiktivnih prihoda bez zloupotrebe sredstava. Dok je npr. zloupotreba imovine često popraćena lažnim ili pogrešnim evidencijama ili dokumentima s ciljem skrivanja činjenice da imovina nedostaje ili da je založena bez pravog odobrenja.

ZADACI:

Zadatak broj 1

Revizorski tim "ABC" vrši reviziju finansijskih izvještaja za 2013. godinu kod privrednog društva "XYZ". Privredno društvo "XYZ" je iskazalo sljedeći bilans stanja:

Bilans stanja privrednog društva "XYZ"

OPIS	Iznos 2012.	Iznos 2013.
Zemljište	200.000	250.000
Građevinski objekti	2.300.000	1.400.000
Oprema	1.200.000	2.300.000
Dugoročna aktivna vremenska razgraničenja (kamate po dugoročnom kreditu)	300.000	250.000
Zalihe sirovina i materijala	100.000	200.000
Zalihe gotovih proizvoda	200.000	300.000
Novčana sredstva	200.000	100.000
AKTIVA	4.500.000	4.800.000
Obaveze prema dobavljačima	400.000	500.000
Obaveze za neto plaće	200.000	400.000
Obaveze za poreze i doprinose po osnovu plaća	300.000	600.000
Dugoročne obaveze po kreditima	2.000.000	1.800.000
Dobit perioda	600.000	500.000
Kapital	1.000.000	1.000.000
PASIVA	4.500.000	4.800.000

Provedeni su svi dokazni postupci i zabilježene su sljedeće sporne situacije:

Zabilješka br. 1

Privredno društvo "XYZ" je 01.06.2013. godine izvršilo nabavku opreme iz inostranstva u vrijednosti od 1.000.000 KM. PDV plaćen prilikom uvoza opreme iznosi 170.000 KM. Prilikom plaćanja obaveza prema inostranom dobavljaču zbog promjene deviznih kurseva, obračunata je i plaćena negativna kursna razlika u iznosu od 30.000 KM. Nakon izmirenja svih obaveza po osnovu nabavke opreme, 30.06.2013. oprema je stavljena u upotrebu u vrijednosti od 1.200.000 KM.

Zabilješka br. 2

Privredno društvo „XYZ“ je 01.07.2013. godine zakupilo poslovni prostor na korištenje na period od 2 godine, za što je plaćena vrijednost od 24.000 KM, i navedenu poslovnu promjenu evidentiralo kao kapitalni lizing, uz obrazloženje da dugoročni period korištenja sredstva kroz varijantu lizinga po automatizmu podrazumijeva obavezu evidentiranja istog kao kapitalni lizing a ne kao poslovni zakup. Na zakupljeni građevinski objekat društvo „XYZ“ obračunalo je amortizaciju u iznosu od 6.000 KM. Uvidom u ugovor o zakupu evidentno je da suštinske koristi i rizici po osnovu korištenja poslovnog prostora nisu prenesene na zakupoprimca.

Revizorski tim "ABC" ukupnu značajnost utvrđuje u visini od 2% ukupnih sredstava revidiranog preduzeća. Raspored značajnosti na pojedine pozicije vrši se srazmjerno

njihovoj veličini na dan 31.12.2013. Sve pozicije se uključuju u raspored početne značajnosti.

Vaš zadatak je:

- a) Odrediti iznos početne značajnosti, koji će biti zadržan i kao konačna procjena značajnosti – sačiniti odgovarajući radni dokument revizora? **(2 boda)**
- b) Izračunati značajnost raspoređenu na pozicije nekretnina, postrojenja i opreme - sačiniti odgovarajući radni dokument revizora? **(2 boda)**
- c) Procijeniti da li postoji precjenjivanje ili podcjenjivanje elemenata finansijskih izvještaja? Sačinite odgovarajući primjer radne verzije procjene grešaka u računovodstvenoj evidenciji privrednog društva "XYZ", uz kvalifikaciju da li navedne greške rezultiraju precjenjivanjem ili podcjenjivanjem pozicija finansijskih izvještaja društva "XYZ" te da li se radi o značajnim greškama ili ne, uzimajući u obzir ranije raspoređene vrijednosti značajnosti na pozicije bilansa stanja. **(4 boda)**
- d) Prema Međunarodnom revizorskom standardu 705, tačka 4.: „Cilj revizora je da jasno izrazi odgovarajuće modificirano mišljenje o finansijskim izvještajima koje je nužno kada:
 - revizor zaključi da, temeljeno na pribavljenim revizijskim dokazima, finansijski izvještaji kao cjelina nisu bez značajnog pogrešnog prikazivanja; ili
 - revizor ne može pribaviti dovoljne i primjerene revizijske dokaze da bi zaključio kako su finansijski izvještaji kao cjelina bez značajnog pogrešnog prikazivanja.“Da li u navedenom zadatku ima osnova za modifikaciju revizorskog mišljenja, u smislu citirane odredbe? Ako smatrate da ima, navedite zbog kojeg od navedenih faktora je nužno izraziti modificirano mišljenje? **(2 boda)**
- e) Trebate dati revizorsko mišljenje o finansijskim izvještajima privrednog društva "XYZ" u skladu sa međunarodnim revizorskim standardima. Nije potreban cjeli tekst revizorskog mišljenja nego samo pasusi u kojima se izražava mišljenje i eventualno pasusi u kojima se objašnjava osnov za modifikaciju i pasusi u kojima se naglašavaju određene činjenice. **(6 bodova)**
- f) Ukoliko se ne slažete sa načinom na koji je privredno društvo "XYZ" provelo knjiženje poslovnih promjena iz zabilježki 1 i 2, prikažite na koji način je predmetno društvo trebalo provesti knjiženje navedenih događaja koje biste smatrali ispravnim. **(4 boda)**

ODGOVOR:

- a) Značajnost iznosi 96.000 KM prema radnom dokumentu 1: (2 boda)

Radni dokument 1: Utvrđivanje početne značajnosti

Komitent: Privredno društvo "XYZ"

Datum bilansa stanja: 31.12.2013.

Baza za izračunavanje značajnosti: ukupna sredstva 4.800.000 KM

Procenat značajnosti: 2%

Iznos početne značajnosti: $4.800.000 \times 2\% = 96.000$ KM

Konačna procjena značajnosti: 96.000 KM

Obrazloženje za konačnu procjenu značajnosti: Poslovanje privrednog društva "XYZ" u prethodnim godinama bilo je usklađeno za zakonodavnim okvirom, pa je konačna procjena značajnosti zadržana na nivou početne procjene značajnosti.

- b) Značajnost raspoređena na nekretnine, postrojenja i opremu iznosi 39.500 KM prema radnom dokumentu 2. (2 boda)

Radni dokument 2: Raspored početne značajnosti za nekretnine, postrojenja i opremu komitenta: Privredno društvo "XYZ" na datum bilansa stanja: 31.12.2013.

OPIS	2013.	RASPORED ZNAČAJNOSTI	OBRACUN
Zemljište	250.000	2.500	(250.000/9.600.000) X 96.000
Građevinski objekti	1.400.000	14.000	(1.400.000/9.600.000) X 96.000
Oprema	2.300.000	23.000	(2.300.000/9.600.000) X 96.000
ZBIR POZICIJA ZA OBRACUN ZNAČAJNOSTI	9.600.000	96.000	

c) Postoji precjenjivanje i podcjenjivanje elemenata finansijskih izvještaja. (4 boda)

Po osnovu knjiženja iz zabilješke br.1 precjenjena je vrijednost opreme za 200.000 KM, a za isti iznos nepravilno su iskazane pozicije potraživanja za ulazni pdv u vrijednosti od 170.000 KM i rashodi po osnovu negativnih kursnih razlika za inosti 30.000, a time i dobit tekućeg perioda.

Po osnovu knjiženja iz zabilješke br.2 precjenjena je vrijednost građevinskih objekata za 24.000 KM, a za isti iznos podcjenjena je pozicija dugoročnih aktivnih vremenskih razgraničenja po osnovu unaprijed plaćenih troškova zakupa Navedeno knjiženje rezultiralo je i lančanim nepravilnim iskazivanjem troškova amortizacije građevinskih objekata (precjenjivanje vrijednosti) i troškova zakupa poslovnog prostora (podcjenjivanje vrijednosti) u iznosu od 6.000 KM.

Primjer radne verzije procjene grešaka u računovodstvenoj evidenciji privrednog društva "XYZ", uz kvalifikaciju da li navedne greške rezultiraju precjenjivanjem ili podcjenjivanjem pozicija finansijskih izvještaja društva "XYZ" te da li se radi o značajnim greškama ili ne, uzimajući u obzir ranije raspoređene vrijednosti početne značajnosti na pozicije bilansa stanja prikazan je u radnom dokumentu 3.

Radni dokument 3: Procjena grešaka u računovodstvenoj evidenciji komitenta: Privredno društvo "XYZ" na datum bilansa stanja: 31.12.2013.

Bilješka	Pozicija	Dopustiv a greška	Nastala greška				
			Sredstva	Obaveze	Kapita l	Prihodi	Rasho di
1	Oprema	23.000	200.000				
	Potraživanja za PDV		-170.000				
	Rashodi – negativne kursne razlike						- 30.000
Pogrešna evidencija PDV i negativnih kursnih razlika prilikom nabavke opreme rezultirala je podcjenjivanjem potraživanja za PDV, rashoda po osnovu negativnih kursnih razlika i precjenjivanjem vrijednosti opreme.							
Greška je značajna, jer prelazi dopustivu grešku izračunatu rasporedom značajnosti.							
2a	Građevinski objekti	14.000	24.000				
	AVR – unaprijed plaćena		-24.000				

	zakupnina						
2b	Troškovi amortizacije						6.000
	Troškovi zakupa						-6.000
Pogrešna evidencija poslovnog zakupa kao finansijskog lizinga rezultirala je podcjenjivanjem pozicija dugoročnih aktivnih vremenskih razgraničenja i precjenjivanjem pozicije građevinskih objekata, kao i precjenjivanjem pozicije troškova amortizacije i podcjenjivanjem pozicije troškova zakupa.							
Greška je značajna, jer prelazi dopustivu grešku izračunatu rasporedom značajnosti.							

d) U zadatku ima osnova za modifikaciju revizorskog mišljenja. Razlog: (prva alineja) finansijski izvještaji kao cjelina nisu bez značajnog pogrešnog prikazivanja. (2 boda)

e) Negativno mišljenje (6 bodova)

Osnova za negativno mišljenje

Privredno društvo "XYZ" nije pravilno utvrdilo vrijednost nabavljene opreme. Prema odredbama MRS-a 16 – Nekretnine, postrojenja i oprema i MRS-a 21 – Efekti promjena kurseva stranih valuta, u vrijednost opreme, privredno društvo "XYZ" ne može uključiti povratne poreze niti troškove negativnih kursnih razlika.

Zbog ove nepravilnosti precijenjena je vrijednost opreme za 200.000 KM, dok potraživanja za PDV u vrijednosti od 170.000 KM nisu priznata, a nepravilno su umanjeni rashodi po osnovu negativnih kursnih razlika za 30.000, a time i dobit tekućeg perioda. Navedena poslovna promjena uticala je i na nepravilan obračun troškova amortizacije po osnovu navedene opreme, što ima uticaj na obračun troškova zaliha i/ili troškova perioda.

Privredno društvo "XYZ" nije pravilno evidentiralo zakupljeni poslovni prostor. Prema odredbama MRS-a 17 – Najmovi, finansijski najam je najam kojim se prenose suštinski svi rizici i koristi koji su povezani s vlasništvom nad nekim sredstvom, pri čemu se vlasništvo može, ali ne mora prenijeti, dok je operativni (poslovni) najam svaki najam osim finansijskog najma. Uvažavajući suštinske i formalne karakteristike ugovora o najmu poslovnog prostora iz zabilješke br. 2, privredno društvo "XYZ" navedeni ugovor je trebalo provesti kao knjiženje poslovnog najma.

Zbog ove nepravilnosti precijenjena je vrijednost građevinskih objekata za 24.000 KM, dok je nepravilno umanjena pozicija dugoročnih aktivnih vremenskih razgraničenja po ovom osnovu. Navedena poslovna promjena uticala je i na nepravilno iskazivanje troškova amortizacije po ovom osnovu, te propuštanje priznavanja troškova zakupa po istom osnovu.

Negativno mišljenje

Prema našem mišljenju, zbog važnosti pitanja opisanog u dijelu osnove za negativno mišljenje, finansijski izvještaji ne predstavljaju fer prikaz finansijskog stanja privrednog društva "XYZ" na dan 31. 12. 2013., te njegova poslovnog rezultata i novčanih tokova tada završene godine, u skladu sa Međunarodnim standardima finansijskog izvještavanja.

f) Ispravno knjiženje evidencije poslovnih promjena iz zabilješki 1 i 2 glasi: (4 boda)

R.br.	Datum	O P I S	Duguje	Potražuje
1a.	01.06.201	Materijalna stalna sredstva u pripremi	1.000.000	

	3.	Potraživanja za ulazni PDV koji treba biti plaćen pri uvozu	170.000	
		Obaveze prema dobavljačima u inostranstvu		1.000.000
		Obaveze za PDV koji se plaća prilikom uvoza		170.000
		Za nabavljenu opremu		
1b.	30.06.2013.	Obaveze prema dobavljačima u inostranstvu	1.000.000	
		Rashodi – negativne kursne razlike	30.000	
		Transakcioni računi		1.030.000
		Za izmirenu obavezu prema inostranom dobavljaču		
1c.	30.06.2013.	Obaveze za PDV koji se plaća prilikom uvoza	170.000	
		Transakcioni računi		170.000
		Za plaćeni PDV prilikom uvoza		
1d.	30.06.2013.	Oprema	1.000.000	
		Materijalna stalna sredstva u pripremi		1.000.000
		Za opremu stavljen u upotrebu		
2a.	01.07.2013.	DAVR – Unaprijed plaćeni troškovi zakupa	24.000	
		Žiro račun		24.000
		Za plaćene troškove zakupa		
2b.	31.12.2013.	Troškovi zakupa	6.000	
		DAVR – Unaprijed plaćeni tr.zakupa		6.000
		Za obračun troškova zakupa za tek.period		

Zadatak broj 2

Revizorski tim "ABC" vrši reviziju finansijskih izvještaja za 2013. godinu kod privrednog društva "XYZ". Privredno društvo "XYZ" je iskazalo sljedeći bilans stanja:

Bilans stanja privrednog društva "XYZ"

OPIS	Iznos 2012.	Iznos 2013.
Zemljište	500.000	700.000
Građevinski objekti	1.500.000	1.400.000
Oprema	1.000.000	1.300.000
Materijalna sredstva u pripremi	500.000	1.000.000
Zalihe sirovina i materijala	300.000	100.000
Zalihe gotovih proizvoda	200.000	500.000
Novčana sredstva	1.000.000	500.000
AKTIVA	5.000.000	5.500.000
Obaveze prema dobavljačima	400.000	500.000
Obaveze za neto plaće	200.000	400.000
Obaveze za poreze i doprinose po osnovu plaća	300.000	600.000
Dugoročne obaveze po kreditima	2.000.000	1.300.000
Dugoročno odloženi prihodi	0	500.000
Kapital	2.000.000	2.000.000
Dobit perioda	100.000	200.000
PASIVA	5.000.000	5.500.000

Provedeni su svi dokazni postupci i zabilježene su sljedeće sporne situacije:

Zabilješka br. 1

Privredno društvo "XYZ" je od poslovnog partnera "DS" 20.12.2013. godine dobilo bez naknade zemljište fer procijenjene vrijednosti 200.000 KM i opremu fer procijenjene vrijednosti 300.000 KM. Opremi je procijenjen vijek trajanja na 5 godina. Računovodstveno evidentiranje prijema sredstava bez naknade privredno društvo "XYZ" izvršilo je na sljedeći način:

Dnevnik knjiženja privrednog društva "XYZ"

R.br.	Datum	O P I S	Duguje	Potražuje
1.	20.12.2013.	Zemljište	200.000	
		Oprema	300.000	
		Dugoročno odloženi prihodi		500.000
		Za primljena sredstva bez naknade		

Zabilješka br. 2

Privredno društvo "XYZ" je od poslovnog partnera "SX" 30.12.2013.godine uz klauzulu fco kupac nabavilo materijala fakturane vrijednosti 5.000 KM + PDV 850 KM. Materijal je smješten u skladište. Privredno društvo "XYZ" propustilo je računovodstveno evidentirati nabavku materijala uz objašnjenje da su već obavili popis zaliha i uskladili knjigovodstveno i stvarno stanje za potrebe sastavljanja finansijskog izvještaja za 2013.godinu, i obećali su da će navedenu nabavku materijala evidentirati kao prvu poslovnu promjenu u 2014.godini.

Revizorski tim "ABC" ukupnu značajnost utvrđuje u visini od 2% ukupnih sredstava revidiranog preduzeća. Raspored značajnosti na pojedine pozicije vrši se srazmjerno njihovoj veličini na dan 31.12.2013. Novčana sredstva se ne uključuju u raspored početne značajnosti jer je revizor već izvršio konfirmaciju novčanih sredstava sa bankom, kao ni dobit perioda budući da je njena vrijednost rezidualnog karaktera.

Vaš zadatak je:

- a) Odrediti iznos početne značajnosti, koji će biti zadržan i kao konačna procjena značajnosti – sačiniti odgovarajući radni dokument revizora? **(2 boda)**
- b) Rasporediti značajnost na pozicije bilansa stanja - sačiniti odgovarajući radni dokument revizora? **(2 boda)**
- c) Procijeniti da li postoji precjenjivanje ili podcjenjivanje elemenata finansijskih izvještaja? Sačinite odgovarajući primjer radne verzije procjene grešaka u računovodstvenoj evidenciji privrednog društva "XYZ", uz kvalifikaciju da li navedne greške rezultiraju precjenjivanjem ili podcjenjivanjem pozicija finansijskih izvještaja društva "XYZ" te da li se radi o značajnim greškama ili ne, uzimajući u obzir ranije raspoređene vrijednosti značajnosti na pozicije bilansa stanja. **(4 boda)**
- d) Prema Međunarodnom revizorskom standardu 705, tačka 4.: „Cilj revizora je da jasno izrazi odgovarajuće modificirano mišljenje o finansijskim izvještajima koje je nužno kada:
 - revizor zaključi da, temeljeno na pribavljenim revizijskim dokazima, finansijski izvještaji kao cjelina nisu bez značajnog pogrešnog prikazivanja; ili
 - revizor ne može pribaviti dovoljne i primjerene revizijske dokaze da bi zaključio kako su finansijski izvještaji kao cjelina bez značajnog pogrešnog prikazivanja.“Da li u navedenom zadatku ima osnova za modifikaciju revizorskog mišljenja, u smislu citirane odredbe? Ako smatrate da ima, navedite zbog kojeg od navedenih faktora je nužno izraziti modificirano mišljenje? **(2 boda)**
- e) Trebate dati revizorsko mišljenje o finansijskim izvještajima privrednog društva "XYZ" u skladu sa međunarodnim revizorskim standardima. Nije potreban cjeli tekst revizorskog mišljenja nego samo pasusi u kojima se izražava mišljenje i eventualno pasusi u kojima se objašnjava osnov za modifikaciju i pasusi u kojima se naglašavaju određene činjenice. **(6 bodova)**
- f) Ukoliko se ne slažete sa načinom na koji je privredno društvo "XYZ" provelo knjiženje poslovnih promjena iz zabilježki 1 i 2, prikažite na koji način je predmetno društvo trebalo provesti knjiženje navedenih događaja koje biste smatrali ispravnim. **(4 boda)**

ODGOVOR :

- a) Značajnost iznosi 110.000 KM utvrđena na osnovu radnog dokumenta 1. (2 boda)

Radni dokument 1: Utvrđivanje početne značajnosti

Komitent: Privredno društvo "XYZ"

Datum bilansa stanja: 31.12.2013.

Baza za izračunavanje značajnosti: ukupna sredstva 5.500.000 KM

Procenat značajnosti: 2%

Iznos početne značajnosti: $5.500.000 \times 2\% = 110.000$ KM

Konačna procjena značajnosti: 110.000 KM

Obrazloženje za konačnu procjenu značajnosti: Poslovanje privrednog društva "XYZ" u prethodnim godinama bilo je usklađeno za zakonodavnim okvirom, pa je konačna procjena značajnosti zadržana na nivou početne procjene značajnosti.

b) značajnost raspoređena na pozicije bilansa stanja prikazana je u radnom dokumentu 2. (2 boda)

Radni dokument 2: Raspored početne značajnosti za komitenta: Privredno društvo "XYZ" na datum bilansa stanja: 31.12.2013.

OPIS	2013.	RASPORED ZNAČAJNOSTI	OBRAČUN
Zemljište	700.000	7.476	(700.000/10.300.000) X 110.000
Građevinski objekti	1.400.000	14.951	(1.400.000/10.300.000) X 110.000
Oprema	1.300.000	13.883	(1.300.000/10.300.000) X 110.000
Materijalna sredstva u pripremi	1.000.000	10.680	(1.000.000/10.300.000) X 110.000
Zalihe sirovina i materijala	100.000	1.068	(100.000/10.300.000) X 110.000
Zalihe gotovih proizvoda	500.000	5.340	(500.000/10.300.000) X 110.000
Novčana sredstva	500.000	Pozicija se ne uključuje u raspored značajnosti jer je 100% revidirana	
Ukupno aktiva	5.500.000	Zbirni podatak	
Obaveze prema dobavljačima	500.000	5.340	(500.000/10.300.000) X 110.000
Obaveze za neto plaće	400.000	4.272	(400.000/10.300.000) X 110.000
Obaveze za poreze i doprinose po osnovu plaća	600.000	6.408	(600.000/10.300.000) X 110.000
Dugoročne obaveze po kreditima	1.300.000	13.883	(1.300.000/10.300.000) X 110.000
Dugoročno odloženi prihodi	500.000	5.340	(500.000/10.300.000) X 110.000
Kapital	2.000.000	21.359	(2.000.000/10.300.000) X 110.000
Dobit perioda	200.000	Pozicija se ne uključuje u raspored značajnosti jer je rezidualnog karaktera	
Ukupno pasiva	5.500.000	Zbirni podatak	
ZBIR POZICIJA ZA RASPORED ZNAČAJNOSTI	10.300.000	110.000	

c) Postoji precjenjivanje i podcjenjivanje elemenata finansijskih izvještaja. (4 boda)

Po osnovu knjiženja iz zabilješke br.1: precjenjeni su dugoročno odloženi prihodi za ukupan iznos od 200.000 KM, a za isti iznos nepravilno su iskazani prihodi po osnovu donacija (podcjenjeni su), kao prihod tekućeg perioda, a time i dobit tekućeg perioda.

Po osnovu propuštanja knjiženja iz zabilješke br.2: podcjenjene su pozicije zaliha materijala, potraživanja za pdv i obaveza prema dobavljačima za iznose 5.000 KM, 850 KM i 5.850 KM, respektivno.

Primjer radne verzije procjene grešaka u računovodstvenoj evidenciji privrednog društva "XYZ", uz kvalifikaciju da li navedne greške rezultiraju precjenjivanjem ili podcjenjivanjem pozicija finansijskih izvještaja društva "XYZ" te da li se radi o značajnim greškama ili ne,

uzimajući u obzir ranije raspoređene vrijednosti značajnosti na pozicije bilansa stanja prikazan je u radnom dokumentu 3.

Radni dokument 3: Procjena grešaka u računovodstvenoj evidenciji komitenta: Privredno društvo "XYZ" na datum bilansa stanja: 31.12.2013.

Bilješka	Pozicija	Dopustiva greška	Nastala greška				
			Sredstva	Obaveze	Kapital	Prihodi	Rashodi
1	Odloženi prihodi	5.340		200.000			
	Prihodi					-200.000	
	Pogrešna evidencija prijema zemljišta bez naknade rezultirala je precjenjivanjem odloženih prihoda i podcjenjivanjem prihoda tekućeg perioda, a time i dobiti tekućeg perioda.						
	Greška je značajna, jer prelazi dopustivu grešku izračunatu rasporedom značajnosti.						
2	Zalihe materijala	1.068	-5.000				
	Potraživanja za PDV		-850				
	Dobavljači	5.340		-5.850			
	Propuštanje knjiženja kupovine materijala rezultiralo je podcjenjivanjem zaliha materijala, potraživanja za PDV i obaveza prema dobavljačima						
	Greška je značajna, jer prelazi dopustivu grešku izračunatu rasporedom značajnosti.						

d) U zadatku ima osnova za modifikaciju revizorskog mišljenja. Razlog: (prva alineja) finansijski izvještaji kao cjelina nisu bez značajnog pogrešnog prikazivanja. (2 boda)

e) Negativno mišljenje (6 bodova)

Osnova za negativno mišljenje

Privredno društvo "XYZ" nije pravilno izvršilo knjiženje prijema zemljišta bez naknade. Prema Međunarodnim standardima finansijskog izvještavanja prijem bez naknade stalnih sredstava kojima nije moguće procijeniti vijek trajanja, tj. prijem sredstava koja nemaju obavezu obračuna amortizacije priznaju se kao prihod od donacije, tj. prihod tekućeg perioda.

Zbog ove nepravilnosti precijenjeni su dugoročno odloženi prihodi za ukupan iznos od 200.000 KM, a za isti iznos nepravilno su iskazani prihodi po osnovu donacija, kao prihod tekućeg perioda koji je podcjenjen, a time i dobit tekućeg perioda.

Privredno društvo "XYZ" nije pravilno izvršilo knjiženje kupovine materijala, odnosno propustilo je provesti knjiženje nabavke sredstava prema Međunarodnim standardima finansijskog izvještavanja. Zbog ove nepravilnosti podcjenjene su pozicije zaliha materijala, potraživanja za pdv i obaveza prema dobavljačima za iznose 5.000 KM, 850 KM i 5.850 KM, respektivno.

Mišljenje (negativno mišljenje)

Prema našem mišljenju, zbog važnosti pitanja opisanog u dijelu osnove za negativno mišljenje, finansijski izvještaji ne predstavljaju fer prikaz finansijskog stanja privrednog društva "XYZ" na dan 31. 12. 2013., te njegova poslovnog rezultata i novčanih tokova tada završene godine, u skladu sa Međunarodnim standardima finansijskog izvještavanja.

f) Ispravno knjiženje poslovnih događanja iz zabilješki 1 i 2: (4 boda)

R.br.	Datum	O P I S	Duguje	Potražuje
1a.	20.12.2013.	Zemljište u pripremi	200.000	
		Prihodi od donacija		200.000
		Za prijem zemljišta bez naknade		
1b.	20.12.2013.	Zemljište	200.000	
		Zemljište u pripremi		200.000
		Za početak korištenja zemljišta		
2a.	30.12.2013.	Obračun nabavke	5.000	
		Potraživanja za ulazni pdv	850	
		Obaveze prema dobavljačima		5.850
		Za prijem materijala		
2b.	30.12.2013.	Zalihe materijala	5.000	
		Obračun nabavke materijala		5.000
		Za usladištenje materijala		