

UNIVERZITET SINGIDUNUM BEOGRAD

*Departman za
poslediplomske studije*

MASTER RAD

Tema: Revizija osnovnih sredstava

MENTOR

Dr. XXXXXXXX XXXXXXXXX

KANDIDAT

XXXX XXXXXX

Broj indeksa:

XXXX/XX

BEOGRAD, 20xx. Godina

Sadržaj:

1. Uvod	3
2. Pojam revizije	4
2.1. Cilj revizije	6
2.2. Potreba za revizijom	7
2.3. Opšte tvrdnje revizije	8
2.4. Računovodstvena kontrola i revizija	10
2.4.1 Interna kontrola i revizija	10
2.4.2 Eksterna revizija	11
2.4.3 Osnovne karakteristike nezavisne revizije	12
2.5. Procesi revizije po fazama	15
2.5.1 Planiranje i definisanje revizorskog pristupa	15
2.5.2 Izvođenje kontrolnih testova i suštinskih testova transakcija	15
2.5.3 Izvođenje analitičkih procedura i detaljnih testova salda	16
2.5.4 Završetak revizije i izdavanje revizorskog izveštaja	17
2.6. Sadržaj revizorskog izveštaja	19
2.7. Nepravilnosti u finansijskim izveštajima	21
2.8. Prikupljanje revizorskih dokaza	24
2.8.1 Kompetentnost dokaza	28
2.8.2 Dovoljnost dokaza	29
3. Revizija osnovnih sredstava	30
3.1 Pojam i značaj osnovnih sredstava	30
3.2 Podela osnovnih sredstava	31
3.3 Značaj amortizacije i akumulacije kod revizije osnovnih sredstava	34
3.3.1 Amortizacija osnovnih sredstava	34
3.3.2 Metodi obračuna amortizacije osnovnih sredstava	36
3.3.3 Akumulirani dobici i amortizacija	37
3.4 Razumevanje internih kontrola i procena kontrolnog rizika	38
3.5 Upitnik za vrednovanje kontrola osnovnih sredstava	41
3.6 Testiranje ispravnosti tvrdnji u finansijskim izveštajima u oblasti segmenata stalnih sredstava	44
3.7 Revizorske procedure testiranja osnovnih sredstva	46
3.8 Radna dokumentacija revizije	52
4. Zaključak	56
5. Spisak literature	57

1. Uvod

Finansijski izveštaji su strogo formalizovane forme koje obuhvataju sve bitno o preduzeću, a što se odnosi na:

1. finansijsko stanje (imovinu, obaveze, kapital),
2. uspešnost (rashode, prihode, dobitak odnosno gubitak),
3. gotovinske tokove (u poslovnim, finansijskim i investicionim operacijama) i
4. politike kojima se usmerava preduzeće.

Odgovornost za sastavljanje ovih izveštaja, i za njihov kvalitet nosi menadžment preduzeća. Sam proces sastavljanja finansijskih izveštaja veoma je složen pa je za proveru njihove realnosti odnosno saglasnosti sa računovodstvenim standardima i zakonskim propisima potreban angažman posebnih profesionalaca - nezavisnih revizora.

Zadatak revizije finansijskih izveštaja je ispitivanje realnosti bilansa, odnosno provera da li su ovi "istiniti i objektivni". Ukoliko to jesu, onda se prikazanim ekonomskim veličinama, u tim izveštajima može verovati. Tada korisnik može računati da raspolaže sa verodostojnom, dakle verifikovanom finansijskom informacijom. Nezavisni, odnosno eksterni revizori, uz ovo, pregledaju celokupnu postavku preduzeća, njegovu organizaciju, ispituju računovodstvene politike, sisteme internih kontrola i valjanost svih evidencija kojima se dokumentuju ekonomski događaji. Jednom rečju, pod lupu revizora stavlja se celokupna arhitektura poslovnih procesa, regulativa preduzeća kao i njegovo ponašanje. Plodovi koje daje revizorsko ispitivanje su nalazi o valjanosti produkovanja finansijskih informacija otuda i o kredibilitetu koji treba pokloniti tvrdnjama iskazanim u računovodstvenim izveštajima. Kao znalci strukture i procesa u ekonomskim entitetima revizori su dragoceni istraživači i ocenjivači kvaliteta funkcionisanja poslovnih sistema, pa se angažuju ne samo radi revizije godišnjih računa, nego i kao ocenjivači celokupnih računovodstvenih sistema.

Tokom vremena revizori su razvili veoma bogat portfelj svojih usluga, a koje se odnose na celo područje produkovanja finansijskih informacija i njihove upotrebe za različite svrhe. Oni idu i preko toga: nastoje da pokriju ukupno područje upravljanja poslovnim sistemima, težeći ka konsultantstvu koje šire i praktikuju u sve većoj meri.

Ovaj rad ima za cilj da pomogne boljem razumevanju značaja revizije, objašnjavajući osnovne pojmove iz ove oblasti i primenu revizorskih postupaka na jednu bilansnu poziciju- **Osnovna sredstva**.

Rad se sastoji iz dve celine. Prvi deo rada pod nazivom „ Pojam revizije“ predstavlja svojevrsan uvod u temu kojom se rad bavi, objašnjavajući osnovne pojmove iz oblasti revizije finansijskih izveštaja , njenom značaju za korisnike, fazama sprovođenja sl. Drugi deo rada pod nazivom „ Revizija osnovnih sredstava“ bazira se na objašnjenju osnovnih pojmova osnovnih sredstava kao i revizorskih procedura koje se sprovode pri reviziji ove bilansne pozicije. U daljem nastavku prikazani su testovi za kontrolu osnovnih sredstava kao i izveštaj nezavisnog revizora za preduzeće Beogradski sajam za 2007 godinu.

2. Pojam revizije

Reč "revizija" potiče od latinskog izraza "revisio" što u prevodu znači ponovno viđenje, ponovno gledanje, pregled, obnovu procesa. Posmatrano kroz istoriju revizija je bila stalna pratilja organizovane ekonomske aktivnosti. Postoje dokazi o obavljanju revizije još u vreme Vavilonije – 3000 godina pre naše ere. Reviziju su uglavnom obavljali individualci. Predmet revizije je bila zaštita vlasnika ekonomskih resursa od prevare, greške, pogrešnog prikazivanja rezultata koje su ti resursi ostvarivali. Revizija je pokušavala čak i da preventivno deluje u pogledu nastajanja prevare ili greške.

Nastanak savremene revizije vezuje se za industrijsku revoluciju i pojavu trgovačkih društava kao i za razvoj velikih korporacija koje su prikupljale kapital od brojnih akcionara i obezbeđivale kontrolu većeg dela kapitalnih resursa određenog područja. Najveći privredni razvoj bio je u Engleskoj pa se u toj zemlji revizija najintenzivnije razvijala, da bi devedesetih godina 20 veka centar razvoja nezavisne revizije postale SAD.

Nakon drugog svetskog rata i dolaskom na vlast socijalizma, SDK – služba društvenog knjigovodstva – je bila organ kontrole upotrebe društvenih sredstava. Sa odbacivanjem sistema socijalističke organizacije privrede i uvođenjem tržišnog tipa privrede odbačena je SDK i umesto nje razvija se nezavisna računovodstvena revizija. Na njen nastanak utiču i promene u sistemu, zbog čega je došlo do odbacivanja jednih osnova organizacije sistema i uvođenja drugih:

- umesto društvene uvodi se i preovlađuje privatna svojina
- umesto preduzeća koje je stopljeno sa društvenim interesom, nastaje preduzeće koje je samostalno, čiji su organi odgovorni za adekvatnu upotrebu kapitala
- umesto proklamovanog jedinstva interesa društva i preduzeća u okviru čega su izbrisane suprotnosti društva i preduzeća, nastaje jača diferencijacija njihovih interesa, usled čega mogu nastati ozbiljne suprotnosti.

- umesto jedinstvene funkcije upravljanja javlja se razdvajanja funkcije vlasničkog i operativnog upravljanja.

Tu na scenu stupa revizija kao nezavisna računovodstvena kontrola , čije su glavne karakteristike:

- organizuje je profesija računovođa i revizora, dakle nezavisna profesionalna organizacija, a ne državni organ,
- obavljaju je revizorska preduzeća koja su lojalna svojoj profesiji i obavezna da se pridržavaju odgovarajućih pravila
- razvija se poseban tip odgovornosti za svoj rad i izraženo mišljenje

Revizija je profesija u kojoj je praksa izraz primene teorije. Revizija nije posao za svakoga ona je dostupna samo kompetentnim i moralno ispravnim licima. Ona od revizora zahteva da poseduje talenat, znanje, veštine, analitičnost i racionalnost. Da bi se revizija kvalitetno izvršila mora biti zasnovana na iskustvu, znanju i izvođenju. Revizija spada u profesionalne usluge zato što preduzeće vrši izbor revizora po vlastitom nahođenju i njegov angažman plaća po ugovorenoj ceni. Ljudski resursi – kompetencija, smisao za prosuđivanje i integritet kadrova predstavljaju najvažniju imovinu revizorskih firmi. Vodeće revizorske firme, u zavisnosti od njihove veličine i raspoloživih kadrova, nastoje da se specijalizuju za pružanje pojedinih vrsta usluga. Promene izazvane primenom informacione i telekomunikacione tehnologije kao i globalizacija navele su revizorske kompanije da prošire lepezu svojih usluga na poreske, konsultantske , računovodstvene usluge itd.,

Uspešno izvršavanje revizije kao usluge zavisi od: odgovornosti i visokih ovlašćenja zaposlenih, privrženosti firmi, kulturi organizacije, saopštenja misije, obrazovanja i osposobljavanja, adekvatnog nagrađivanja, liderstva i poslovne etike. Sve to spada u domen Kodeksa profesionalnog ponašanja koji je usvojila revizija.

Revizija se može definisati "kao sistematski proces koji izvodi nezavisan i kompetentan revizor koji skuplja i vrednuje dovoljne i relevantne dokaze o poslovnim transakcijama i njihovim posledicama da bi utvrdio na koji je način stanje, vlasništvo, vrednovanje i obelodanjivanje tih akcija iskazano u računovodstvu i nivo saglasnosti iskazivanja tih promena sa računovodstvenim standardima. Utvrđeni rezultati nalaza se, na odgovarajući način saopštavanju zainteresovanim korisnicima u vidu revizorskog izveštaja."¹

¹ Andrić, dr Mirko; Krsmanović, dr Branko; Jakšić, dr Dejan; „Revizija – teorija i praksa“, Ekonomski fakultet , Subotica, 2004

2.1. Cilj revizije

Međunarodni standardi revizije definišu reviziju na sledeći način: cilj revizije finansijskih izveštaja je da omogući revizoru da izrazi mišljenje da li su finansijski izveštaji po svim bitnim pitanjima sastavljeni u skladu sa identifikovanim okvirom za finansijsko izveštavanje.

Primarni cilj svake revizije je da se obezbedi nezavisna potvrda vlasnicima preduzeća da su oni koji upravljaju tim preduzećem ostvarili efekte koji odgovaraju stanju u finansijskim izveštajima. To dalje znači da rezultat iskazan u finansijskim izveštajima posle pozitivnog mišljenja revizora je spreman za raspodelu i isplatu dividendi, a sledeći aspekt je nagrada rukovodstva ili menadžmenta. I na kraju, cilj revizije je da svim eksternim subjektima da dovoljno uverenja da su izveštaji po svim bitnim pitanjima realan odraz stanja u poslovanju preduzeća. Do ovih ciljeva dolazi se posredstvom sistema ciljeva kao što su:

1. „sveobuhvatnost – predstavlja potrebu da se računovodstvenim izveštajima prikažu ekonomske transakcije i iznosi kod klijenata u periodu na koji se računovodstveni izveštaj odnosi.
2. tačnost – podrazumeva da se transakcije zasnivaju na precizno utvrđenim cenama i količinama i da su dokumenti i iznosi raspoređeni po principima računovodstva
3. postojanje – se odnosi na potrebu da svi iznosi budu prikazani na osnovu dokumenata u bilansima
4. vlasništvo – podrazumeva da su pozicije u bilansu vlasništvo klijenta
5. vrednovanje – podrazumeva da su iznosi utvrđeni po prihvaćenom metodi koji se neprekidno primenjuje
6. procena – podrazumeva da prihodi omogućavaju utvrđivanje neto realizacije i prispeli računi omogućavaju merenje troškova
7. prikaz visine i obelodanjivanje – podrazumeva da su svi radni papiri i transakcije prikazani u finansijskom izveštaju
8. prekidnost – podrazumeva da su transakcije evidentirane i da se prikazuju za period na koji se odnose.“²

Revizor ove ciljeve ostvaruje putem analiza, upitnika, raspitivanja, ponovnim izračunavanjem, konfirmacijama i sl.

² Andrić, dr Mirko; Krsmanović, dr Branko; Jakšić, dr Dejan; „Revizija – teorija i praksa“, Ekonomski fakultet, Subotica, 2004

2.2. Potreba za revizijom

Potreba da eksternom verifikacijom računovodstvenih izveštaja proizilazi iz potencijalnog sukoba između menadžmenta preduzeća i korisnika računovodstvenih izveštaja. S obzirom da vlasnici preduzeća na osnovu računovodstvenih izveštaja donose važne investicione odluke, oni na osnovu njih ocenjuju i kvalitet rada menadžmenta. Tako da menadžer može da utiče i modifikuje računovodstvene izveštaje u skladu sa njegovim interesima. Posledica svega je sumnja korisnika u tačnost informacija u računovodstvenim izveštajima. S obzirom da korisnici nemaju direktan pristup računovodstvenim podacima neophodno je angažovati nezavisnog revizora koji treba da ih obavesti da li je finansijski izveštaj tačan i potpisan.

Za korisnike računovodstvenih izveštaja (vlasnici preduzeća, investitori, kreditori, država i drugi) računovodstveni izveštaji su samo žiranti jer im pružaju informacije za strateško odlučivanje. Odluke koje su zasnovane na pogrešnim informacijama mogu imati dalekosežne ekonomske posledice po njihove donosiocce. Zato je važna eksterna verifikacija računovodstvenih izveštaja, jer ona potvrđuje i istinitost i objektivnost tih informacija i na taj način povećava sigurnost korisnika izveštaja.

Komplikovano računovodstveno obuhvatanje poslovnih transakcija otežava korisnicima samostalnu procenu kvaliteta dobijenih informacija, ali i povećava verovatnoću nenamernih grešaka. U takvim uslovima javlja se potreba za revizijom koja će biti u stanju da razume kompletne transakcije i izvrši potrebnu kontrolu kvaliteta računovodstvenih informacija.

Korisnik izveštaja može biti sprečen da samostalno donosi zaključke o kvalitetu dobijenih informacija ako je geografski udaljen od entiteta koji izveštava o svom poslovanju, ukoliko postoje neki pravni razlozi ili smatraju da se na taj način troši previše vremena i stvaraju visoke troškove. U ovakvim okolnostima javila se potreba za revizijom.

Doprinos revizije računovodstvenim informacijama ogleda se u tome što ona stimulatивно deluje na menadžere da više pažnje posvete kvalitetu računovodstvenih informacija jer će biti izvršena nezavisna eksterna provera tih računovodstvenih informacija ,a samim tim povećava poverenje korisnika u te informacije.

Kao što je rečeno opšti cilj revizije jeste izražavanje mišljenja o tome da li su finansijski izveštaji klijenta po svim bitnim pitanjima pravilno sačinjeni u skladu sa okvirom za finansijsko izveštavanje. Da bi se taj cilj ostvario potrebno je definisati posebne ciljeve. Ti posebni ciljevi su izvedeni iz tvrdnji menadžmenta koji su sastavni

deo finansijskog izveštaja. Drugim rečima finansijski izveštaji u suštini prikazuju prezentaciju menadžmenta. Menadžment prilikom pripreme finansijskih izveštaja iznosi određene tvrdnje koje se odnose na saldo nekih računa. Revizor određuje cilj revizije pojedinih računa na taj način što te ciljeve dovodi u vezu sa tvrdnjama menadžmenta, tj. treba da se utvrdi da li su tvrdnje menadžmenta opravdane, validne, razložne i zasnovane na činjenicama. Tvrdnje mogu biti eksplicitne ili implicitne. Primeri eksplicitnih tvrdnji se odnose na postojanje, kompletnost, prava i obaveze i vrednovanje. Tvrdnje su: "izjave menadžmenta date ekstracitno ili na drugi način, koji su ugrađeni u finansijske izveštaje i odnose se direktno na pravilnost prezentiranja ključnih bilansnih pozicija u tim izveštajima.

2.3. Opšte tvrdnje revizije

1. postojanje ili dešavanje (*Existence or occurrence*)
2. kompletnost (*Completeness*)
3. prava i obaveze (*Rights nad obligations*)
4. vrednovane ili alokacija (*Valuation or allocation*)
5. prezentacija i obelodanjivanje (*Presentation and disclosure*)
6. matematička tačnost (*Accuracy*)
7. razgraničenje (*Cut- off*)³

1.) Postojanje ili dešavanje

Menadžeri tvrde da sva imovina, obaveze i kapital zaista i fizički postoje kao takvi i oni su prikazani u bilansu stanja, kao i da su svi prihodi, rashodi, dobici i gubici nastali u obračunskom periodu za koji se finansijski izveštaji sastavljaju. Imovina, obaveze i kapital zaista postoje kao takvi, a poslovne transakcije koje su evidentirane su se zaista i desile. Tvrdnje o postojanju odnose se na to da li imovina, obaveze i kapital postoje na dan obračunskog perioda.

Ove tvrdnje se odnose kako na bilanse pozicije u materijalnom obliku – (kao što su zalihe, gotovina, potražnja i sl.) tako i na pozicije nematerijalne prirode kao što su kupci i dobavljači. Tvrdnje o dešavanju se odnose na to da li nabavka i realizacija

³ Milojević, dr Dušan; „Revizija finansijskih izveštaja“, Fakultet za trgovinu i bankarstvo Braća Karić i Beogradska bankarska akademija, Beograd ,2006

odražavaju ekonomske događaje koji su se zaista i desili takom određenog vremenskog perioda.

2.) Kompletност

Kompletnost pokazuje da su sve transakcije i računi zaista uključeni u finansijske izveštaje. Na primer u slučaju gotovine menadžment tvrdi da iznos za ovu poziciju uključuje svu aktivu kojim entitet raspolaže.

3.) Prava i obaveze

Prava i obaveze se odnose na to da li je imovina vlasništvo, kao i na to da li su obaveze dug. Prava i obaveze se šire i na pravo upotrebe sredstava i obaveza koja ne predstavljaju zakonsku obavezu i često su sastavni deo poslovne transakcije. Na primer, u slučaju prodaje na početak menadžeri tvrde da ekonomski entitet evidentira to kao imovinu. S obzirom da se tiče i vlasništva nad imovinom, često se o njoj govori kao o tvrdnji o vlasništvu. Tvrdnja koja se tiče prava i obaveze se odnosi samo na pozicije bilansa stanja.

4.) Vrednovanje ili alokacija

Vrednovanje ili alokacija se odnosi na to da su imovina, obaveze, prihodi i rashodi uključeni u finansijske izveštaje u odgovarajućim iznosima. Kada je reč o gotovini, gotovinskim ekvivalentima, realizaciji i nabavci njihove tvrdnje ukazuju da su prikazani iznosi pravilno vrednovani. Za potraživanja iz poslovnih odnosa se pretpostavlja da odražavaju naplativ iznos. Plasmani i zalihe se iskazuju po nabavnim vrednostima, a osnovna sredstva po nabavnim i sadašnjim vrednostima.

5.) Prezentacija i obelodanjivanje

Prezentacija i obelodanjivanje se odnosi na to da sve komponente finansijskih izveštaja budu pravilno kvalifikovane, opisane i obelodanjene.

6.) Matematička tačnost

Matematička tačnost se odnosi na matematičku tačnost transakcija koje su evidentirane u finansijskim izveštajima kao i na pravilno zbrajanje i knjiženje tih transakcija. Na primer, kod obaveza prema dobavljačima finansijski izveštaji pokazuju da li te obaveze odražavaju nabavku robe i usluga. Takođe se odnosi na tačnost pozicija

kao što su pasivna vremenska razgraničenja, obračun amortizacije i sravnjenje sintetičkih i analitičkih računa.

7.) Razgraničenje

Razgraničenje se odnosi na to da li su transakcije evidentirane u odgovarajućem periodu, a koje su se desile neposredno pre i posle kraja godine. Na primer, realizacija koja je evidentirana na kraju obračunskog perioda je faktički prikazana. Evidentirane transakcije će biti uklopljene u finansijske izveštaje naredne godine. Razgraničenje se ne javlja kod transakcija koje su nastale 10 i više dana pre kraja obračunskog perioda.

2.4. Računovodstvena kontrola i revizija

Računovodstvena kontrola je usko povezana sa samim knjigovodstvom i deo je čitave kontrole procesiranja podataka kao informacione osnove. Nju treba razlikovati od kontrole kao upravljačke funkcije, mada računovodstvena kontrola svojim uticajem na pouzdanost računovodstvenih obračuna posredno pomaže kontroli kao upravljačkoj funkciji. Računovodstvenim obračunima stvara se podloga za kontrolu poslovnih procesa. Računovodstvena kontrola podrazumeva dva oblika kontrole i revizije:

- internu računovodstvenu kontrolu i reviziju i
- eksternu reviziju.

2.4.1 Interna kontrola i revizija

Interna računovodstvena kontrola sastavni je deo procesa rada računovodstva u preduzeću, tako da se naglasak stavlja na prevenciji, odnosno na kontrolisanje ispravnog izvođenja propisanih radnji i metodoloških postupaka, počevši od prijema računovodstvene dokumentacije, preko obrade, do oblikovanja u obračune i predračune. Ovu kontrolu treba obavljati svakodnevno jer je tu reč o sistematskoj, kontinuiranoj kontroli i što je najvažnije preventivnoj kontroli. Ovakav način rada doprinosi pouzdanosti i verodostojnosti računovodstvenih izveštaja i obračuna.

Interna računovodstvena revizija treba da funkcioniše u sastavu internih kontrola u preduzeću, izvan računovodstva i da bude direktno odgovorna najvišem organu upravljanja u preduzeću. Interna računovodstvena revizija je stalno prisutna u preduzeću i treba da ispituje celinu poslovanja preduzeća kroz računovodstvene podatke, ali i pojedinačna područja tog poslovanja. Iskustva svetskih složenih poslovnih sistema ukazuju na izuzetnu ulogu interne revizije.

2.4.2 Eksterna revizija

Eksterna revizija finansijskih izveštaja preduzeća proizilazi iz logike slobodne tržišne ekonomije. Slobodno tržište podrazumeva mnoštvo slobodnih partnera u smislu da uspeh obavljanja poslova zavisi od njihovog izbora. Računovodstveno izveštavanje u tome ima nezamenljivu ulogu. Ovde se misli pre svega na eksterno periodično izveštavanje o uspehu, stanju i promenama finansijskog položaja preduzeća. Ono je u upravljačkoj nadležnosti računovodstva pravnih lica, a oni su odvojeni od postojećih vlasnika, potencijalnih investitora, kreditora, štediša, poslovnih i drugih partnera, fiskalnih i drugih državnih organa i interesenata za stanje, uspeh i razvoj pravnih lica.⁴

Dakle revizori su nezavisni od svih zainteresovanih strana u procesu revizije, što omogućava pouzdanost, nepristrasnost informacija koje su bez uticaja i ličnih predrasuda bilo koje strane zainteresovane za stanje, uspeh ili razvoj pravnog lica. Upravo zbog toga je eksterna tj. nezavisna revizija veoma značajna. U svojim analizama, ocenama i odlukama revizori se oslanjaju na izveštaje koje dobijaju od pravnih lica, sa verom da su ti izveštaji poštteni iskazi o stanju, uspehu i promenama finansijskog položaja pravnih lica. U načelu da je tako, trebalo bi da je važno i menadžmentu preduzeća, jer samo na taj način mogu doći do verodostojnih izveštaja koji su instrument polaganja računa menadžmenta pred vlasnicima i osnova ocene pa i nagrađivanja menadžmenta.

Izveštaji o reviziji podnose se u pismenoj formi akcionarima, odnosno njihovoj skupštini, odboru direktora, odnosno predsedniku ili generalnom direktoru, vlasniku. To je ključni dokument koji se emituje povodom izvršene revizije i on prati računovodstvene izveštaje koji su i bili predmet revizije.

Za odnos između korisnika revizorskog mišljenja i samih revizora postoji izreka:

*„Revizor mora verovati, ali (za svaki slučaj)
i proveravati „*

Osnovna funkcija nezavisne revizije, kao značajne tržišne institucije, je provera saglasnosti računovodstvenih izveštaja sa odgovarajućim računovodstvenim standardima. Ona se može smatrati organom koji verifikuje ispravnost računovodstvenih izveštaja mišljenjem o stepenu njihove saglasnosti sa računovodstvenim standardima.

⁴ Poznanić-Leko, Vera; „Računovodstvo“, Zavod za udžbenike i nastavna sredstva, Beograd, 2004

Pri sastavljanju računovodstvenih izveštaja moraju se poštovati odgovarajući računovodstveni standardi. Poštovanje tih standarda obezbeđuje realan prikaz imovine, obaveza, kapitala, prihoda, rashoda i neto finansijskog rezultata. Ukoliko prezentirani računovodstveni izveštaji nisu saglasni sa standardima, najverovatnija posledica je odstupanje prikazanog finansijskog stanja i finansijskih rezultata pravnog lica od činjeničnog stanja i činjeničnih promena nastalih u periodu za koji se izveštava. Računovodstveni izveštaji koji nisu usaglašeni sa računovodstvenim standardima imaju oznaku neispravnih, neverodostojnih i manipulisanih i ne može im se verovati.

Nezavisna računovodstvena revizija je specijalizovana profesionalna organizacija čiji je zadatak da ispita sve računovodstvene isprave kojima se dokumentuju stanja i promene stanja imovine preduzeća i konstatuje da li su imovina, obaveze, kapital, prihodi, rashodi i neto finansijski rezultat istinito i objektivno prikazani i da li su u skladu sa odgovarajućim standardima.⁵

Zakon o reviziji računovodstvenih izveštaja je zakonska osnova koja definiše sve bitne pojave u vezi sa organizovanjem i dejstvom nezavisne računovodstvene revizije. U tom zakonu je definisano da je: „revizija godišnjih finansijskih izveštaja obavezna za velika i srednja pravna lica, matična pravna lica koja, u skladu sa ovim zakonom, sastavljaju konsolidovane finansijske izveštaje, za pravna lica koja emituju hartije od vrednosti i druge finansijske instrumente kojima se trguje na organizovanom tržištu, kao i za sve izdavaoce hartija od vrednosti.,⁶

2.4.3 Osnovne karakteristike nezavisne revizije

Nezavisna revizija se organizuje u posebnoj organizaciji specijalizovanih profesionalnih revizora, u vidu preduzeća. Reč je dakle, o obliku organizacije profesionalaca udruženih radi obavljanja poslova revizije.

Nezavisnost revizora je sigurno najznačajnija osobina koju nose. Njom se izražava status nepristrasnih u prosuđivanju i lojalnih isključivo pravilima svoje profesije. Nepristrasnost upućuje na činjenicu da su oslobođeni pristrasnosti, a to znači svih veza sa klijentom čije računovodstvene sisteme pregledaju i ocenjuju svojim mišljenjem. Revizori su verovatno jedini profesionalci koji primaju materijalnu naknadu za svoje usluge, a da ne smeju biti advokati svojih klijenata. Njihova jedina zavisnost postoji u odnosu na kodeks profesionalne etike revizije.

⁵ www.ief.rs

⁶ Zakon o računovodstvu i reviziji („Službeni glasnik RS“, br. 46/06), član 37

Ako se zapitamo ko kontroliše revizore i njihova preduzeća dolazimo do dva oblika kontrole, a to su kontrola profesije i kontrola u okviru pravnog sistema regulacije njihovih prava i obaveza. Profesija računovođa i revizora ima veoma dugu tradiciju organizovanja, čiji je rezultat stvaranje veoma jake asocijacije koja je razradila visoko standardizovane postupke rada i celokupnu tehnologiju (know-how), ali i profesionalnu etiku. Usluge koje pružaju revizorska preduzeća mogu se podeliti na dve grupe. Prvu čine čisto revizorske usluge a one obuhvataju:

- reviziju računovodstvenih izveštaja
- druge oblike revizije u čijoj osnovi stoje računovodstveni izveštaji
- reviziju efikasnosti

U drugu grupu spadaju usluge revizorskih preduzeća:

- procena kapitala
- poreskog savetodavstva
- računovodstvenog savetodavstva

Revizija računovodstvenih izveštaja suštinski cilja na obezbeđenje informacija o finansijskoj poziciji, finansijski iskazanim rezultatima i promenama u finansijskoj poziciji. Reč je o nalazima koji se tiču istinitosti i objektivnosti prikaza imovine, obaveza, kapitala, prihoda, rashoda i neto finansijskog rezultata, sve to kroz računovodstvene izveštaje koje sastavlja menadžment.

Kao rezultat rada revizora dobijamo mišljenje koje revizor daje o objektivnosti i istinitosti prikaza imovine, kapitala i obaveza, kao i rezultata poslovanja. U tom slučaju istinitost i objektivnost je data kao mera sklada prikazanog i realnog stanja. Koristi koje preduzeće može imati od revizije možemo kategorisati kao neposredne koristi u smislu stvaranja kvalitetne osnove za proizvodnju objektivnih finansijskih informacija, i kao jačanje kredibiliteta u poslovnom svetu.

U svom delovanju revizor daje niz informacija kroz odgovarajuće izveštaje, a koje pomažu menadžmentu preduzeća da unapredi računovodstveni sistem i razvije sistem koji će proizvoditi pouzdane informacije. U tom smislu revizor daje:

- procenu rizika u funkcionisanju računovodstvenih kontrolnih sistema, i opsežan snimak o pretpostavkama za dobro funkcionisanje i konstituciju sistema, kao osnovama za proizvodnju zdravih informacija o ekonomiji preduzeća.

- ocenu kvaliteta pojedinih aspekata funkcionisanja kontrolnih sistema, što se obično prezentira u formi izveštaja menadžmentu i čime se skreće pažnja na moguće jačanje, ili uklanjanje slabosti tih sistema

- indikacija uzroka i preporuke da se eliminišu slabosti u operativnom funkcionisanju računovodstvenih sistema i time što su identifikovani izvori eventualnog iskrivljivanja finansijskih informacija

- potvrdu dobrog kvaliteta u dejstvu ljudi i ukupnog sistema računovodstva.⁷

Računovodstvenim izveštajima koji su prošli revizorsku kontrolu i dobili pozitivnu ocenu se veruje. Dakle, možemo reći da su koristi od revizije višestruke, čak i šire gledano:

- obezbeđenje pouzdanih ekonomskih informacija o svim interesentima;
- jačanje poverenja u menadžment i u preduzeća na koja se odnosi revizija;
- lakši pristup do izvora kreditiranja i obezbeđenja dopunskih izvora kapitala za preduzeća sa pozitivnim mišljenjem revizora;
- jačanje osnova za donošenje zdravih ekonomskih odluka.⁸

⁷ www.ief.rs

⁸ www.ief.rs

2.5. *Procesi revizije po fazama*

2.5.1 Planiranje i definisanje revizorskog pristupa

Faza 1

»Revizor treba da planira poslove revizije tako da revizija bude obavljena na efektivan način.« Razlozi za neophodnost planiranja:

- planiranje omogućava revizoru da prikupi dovoljno kompetentnih dokaza za formiranje mišljenja kroz usmeravanje pažnje na važne oblasti revizije i potencijalne probleme (efikasnost revizije);
- planiranje omogućava da se revizija izvrši uz prihvatljive troškove (kompetitivnost revizorske firme);
- planiranjem se izbegavaju nesporazumi sa klijentom.

2.5.2. Izvođenje kontrolnih testova i suštinskih testova transakcija

Faza 2

Revizor treba da precizno definiše revizijske postupke koje će koristiti u konkretnoj reviziji za prikupljanje dokaza. Revizorski postupci koji se mogu koristiti su:

1. Kontrolni testovi
2. Suštinski testovi

Kontrolni testovi se vrše radi dobijanja revizorskih dokaza o efikasnosti strukture sistema interne kontrole, tj. da li je taj sistem struktuiran na način koji je pogodan za sprečavanje ili otkrivanje i ispravku materijalno značajnih grešaka; kao i funkcionisanja sistema internih kontrola tokom čitavog perioda. Ukoliko je struktura interne kontrole jaka, to jest, rizik kontrole nizak, manje je verovatno da će finansijski izveštaji sadržavati materijalne greške nego ako je struktura interne kontrole slaba to jest, rizik kontrole visok.

Suštinski testovi su provere koje se vrše u cilju pribavljanja revizorskih dokaza radi otkrivanja materijalno značajnih grešaka u računovodstvenim izveštajima. Ovi testovi se mogu podeliti u tri grupe:

- a) suštinski testovi transakcija - imaju za cilj da utvrde da li se ostvaruju specifični revizorski ciljevi transakcija
- b) analitički postupci - obuhvataju analizu značajnih pokazatelja i trendova, uključujući i istraživanje fluktuacija

c) i detaljni testovi salda

Ukoliko je klijent uspostavio dobru strukturu interne kontrole, revizor može odlučiti da smanji suštinsko testiranje zbog toga što će klijentova struktura interne kontrole verovatno sprečiti ili otkriti materijalne greške. Ovaj odnos je logičan i jednostavno znači da je manje verovatno da će finansijski izveštaji imati materijalne greške, revizor opravdano može da sprovede manje suštinskih testova nego ako je verovatnoća pojave materijalnih grešaka u finansijskim izveštajima veća.

2.5.3 Izvođenje analitičkih procedura i detaljnih testova salda

Faza 3

Analitički postupci obuhvataju analizu značajnih pokazatelja i trendova, uključujući i istraživanje fluktuacija. Primena analitičkih postupaka kao suštinskih testova ima dva cilja:

I - Ukazati na potencijalne greške u računovodstvenim izveštajima

II - Umanjiti obim detaljnih testova salda

Suštinski testovi salda se fokusiraju na krajnja salda u glavnoj knjizi na osnovu kojih nastaju bilans stanja i bilans uspeha, sa primarnim akcentom na bilans stanja (npr. potvrđivanje salda potraživanja, obaveza i dr.)

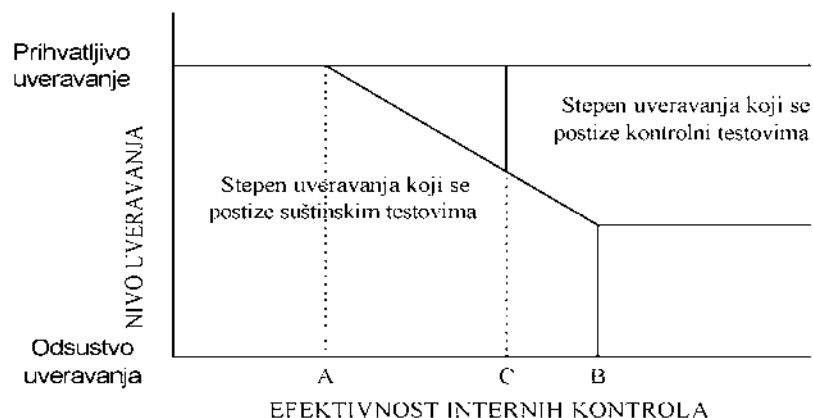
Izbor revizorskih postupaka zavisi od:

1. raspoloživosti vrsta postupaka prema načinu izvođenja
2. troškova za svaku vrstu revizorskih testova
3. efektivnosti internih kontrola

2.5.4 Završetak revizije i izdavanje revizorskog izveštaja

Faza 4

Nivo sigurnosti u tačnost računovodstvenih izveštaja koji se postiže kontrolnim i suštinskim testovima (šema 1)⁹



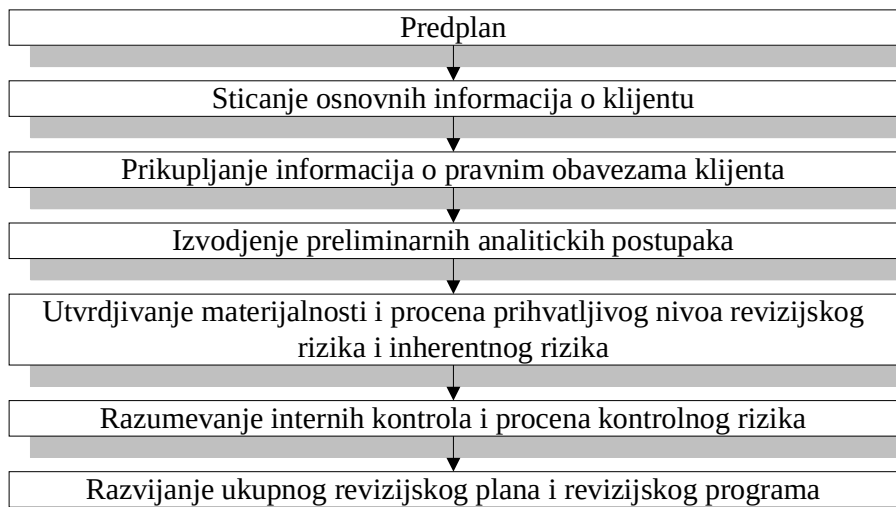
Slika 1. – Efektivnost internih kontrola

Na osnovu raspoloživih revizorskih postupaka revizor formira revizorski program koji treba da obezbedi optimalnu kombinaciju revizorskih postupaka sa stanovišta ostvarenja cilja revizije i revizorskih troškova.

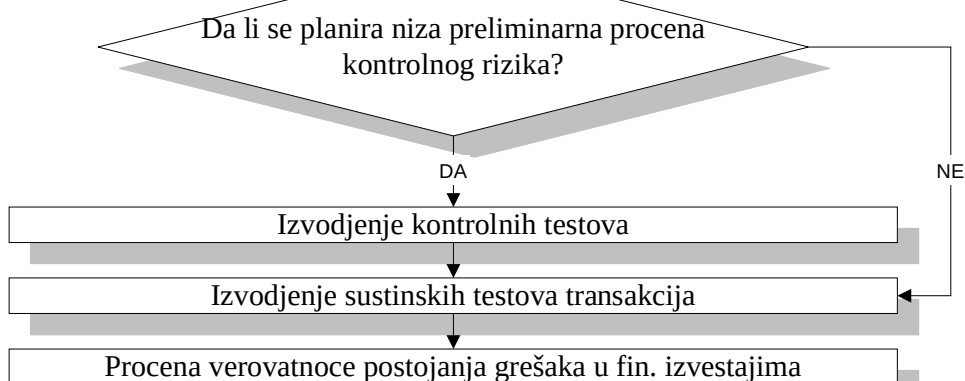
⁹ www.kombeg.rs

PROCES REVIZIJE

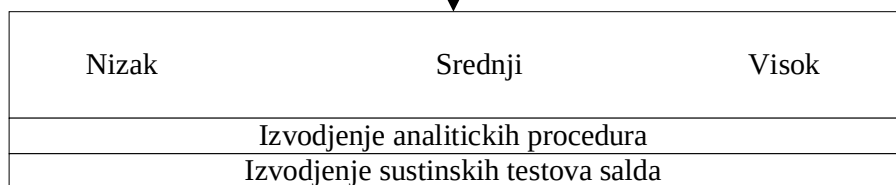
PLANIRANJE I DEFINISANJE REVIZIJSKOG PRISTUPA (FAZA I)



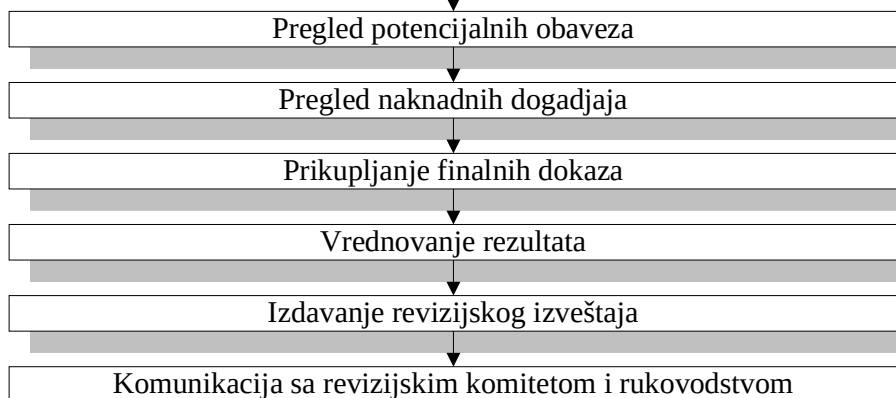
IZVODJENJE KONTROLNIH TESTOVA I SUŠTINSKIH TESTOVA TRANSAKCIJA (FAZA II)



IZVODJENJE ANALITICKIH PROCEDURA I DETALJNIH TESTOVA SALDA (FAZA III)



ZAVRŠETAK REVIZIJE I IZDAVANJE REVIZIJSKOG IZVEŠTAJA (FAZA IV)



2.6. Sadržaj revizorskog izveštaja

Prvi deo izveštaja mora da sadrži :

- precizno definisanje predmeta revizije i datum kada je i ako je, izveštaje istog preduzeća već ispitivao isti revizor, što je vrlo značajno
- izjavu o pridržavanju standarda revizije
- izjavu o primeni drugih, postupaka revizije

Standardi o izveštavanju revizora propisuju obavezu da u izveštaju bude konstatovano:

- da li su računovodstveni izveštaji saglasni sa opšte prihvaćenim načelima,
- da li su ta načela primenjena konzistentno u tekućem i prethodnom periodu,
- da li je i u čemu narušena informaciona iskazanost izveštaja koja se, inače, podrazumeva ako revizor u ovaj izveštaj ne unese nikakvu rezervu,
- da li se mišljenje revizora izražava o prihvatanju finansijskih izveštaja u celini ili delimično, a to znači da se elementi izveštaja koji ne mogu biti prihvaćeni i naznače razlozi njihovog neprihvatanja.¹⁰

Veoma je važno da u izveštaju budu sadržane jasne oznake o karakteru ispitivanja koje je revizor izvršio i preuzetom stepenu odgovornosti s njegove strane. Mišljenje revizora, kao ključni deo izveštaja o reviziji, odnosi se na:

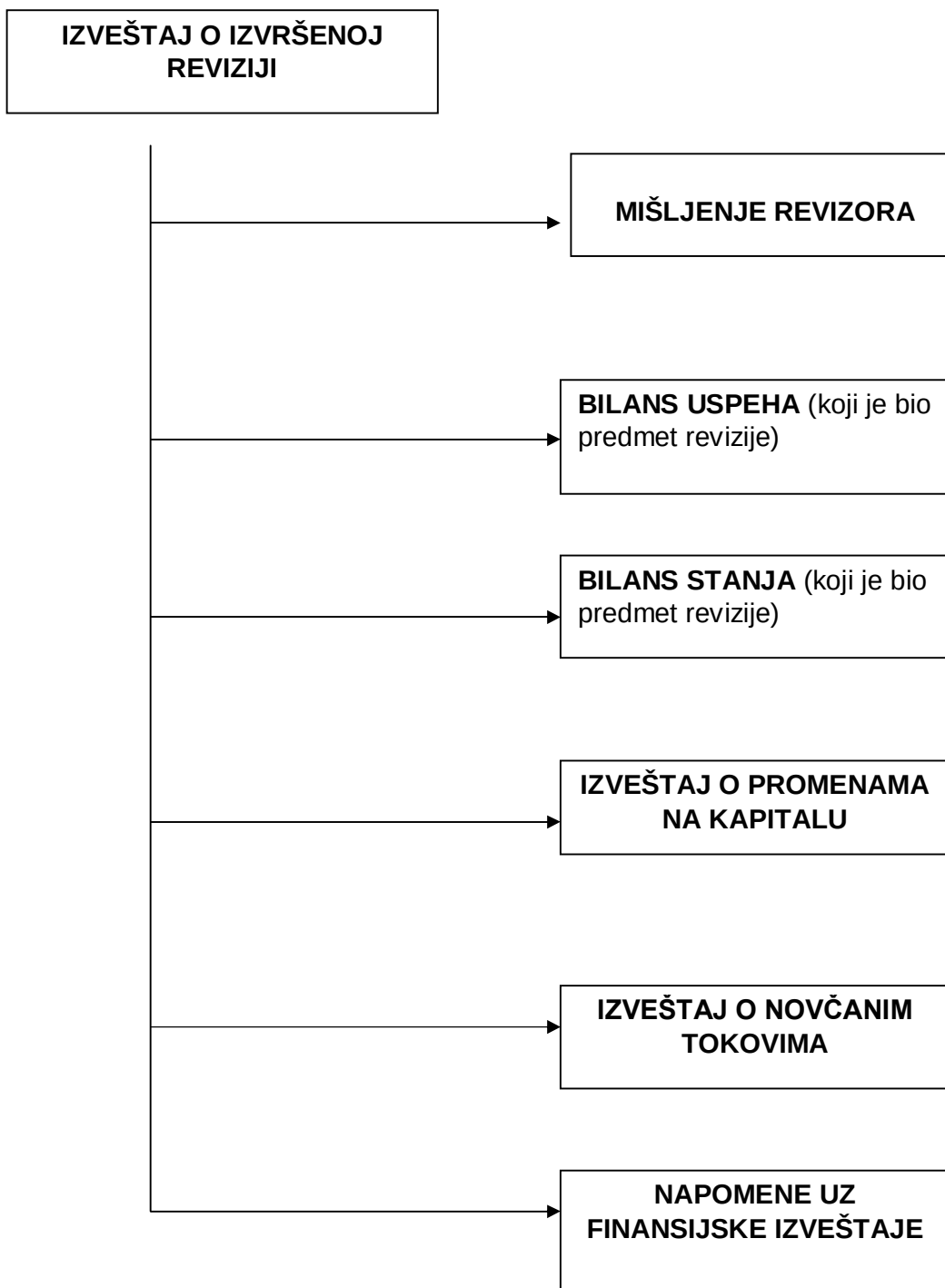
- poštenje u prezentiranju računovodstvenih izveštaja,
- saglasnost računovodstvenih izveštaja sa opšteprihvaćenim računovodstvenim načelima,
- konzistentnost primene računovodstvenih načela u računovodstvenom izveštavanju od pravnog lica.

Mišljenje koje revizor daje o objektivnosti i istinitosti prikaza stanja imovine, kapitala, obaveza i rezultata poslovanja, je rezultat angažovanja nezavisnog revizora. Naravno da je "istinitost i objektivnost" data kao mera sklada prikazanog i realnog stanja. Mišljenje revizora može da potvrđuje ispravnost prikaza finansijskog stanja, rezultata i promena u periodu koji je predmet ocene, ali i da konstatuje neslaganja koja mogu biti materijalno značajna ili manje značajna. Revizor je odgovoran za izraženo mišljenje i snosi posledice za eventualne promašaje. Te posledice nisu samo moralne

¹⁰ Poznanić-Leko, Vera; „Računovodstvo“, Zavod za udžbenike i nastavna sredstva, Beograd, 2004

nego i materijalne prirode. Zbog rizika nanošenja štete pogrešnim mišljenjem revizorske kuće su obavezne da se osiguraju.

Na osnovu izvršenog pregleda, uz pozivanje na dokumenta, propise i postupke, izveštaj o izvršenoj reviziji sadrži:¹¹



¹¹ Poznanić-Leko, Vera; „Računovodstvo“, Zavod za udžbenike i nastavna sredstva, Beograd, 2004

2.7. Nepravilnosti u finansijskim izveštajima

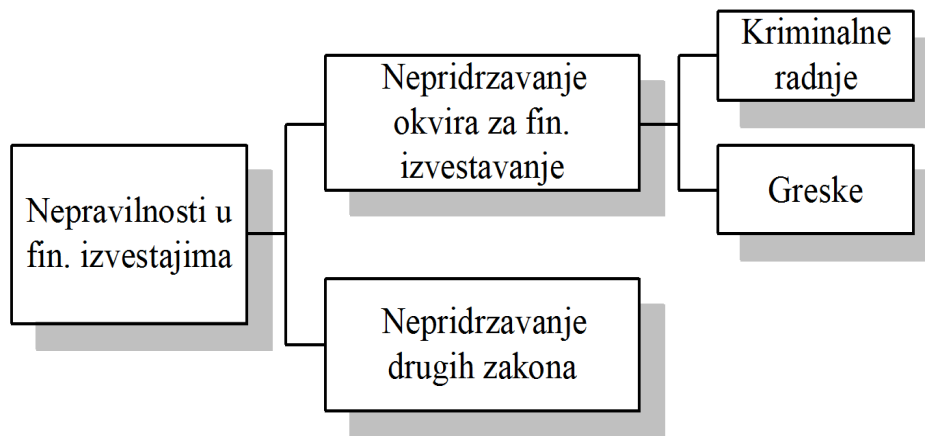
Menadžment preduzeća – klijenta revizije je odgovoran za:

- istinitost i objektivnost finansijskih izveštaja;
- utvrđivanje računovodstvene politike;
- održavanje adekvatnog sistema internih kontrola.

Revizor je odgovoran za planiranje i izvođenje revizije na način koji revizoru omogućuje da pruži razumno uveravanje da su finansijski izveštaji oslobođeni od materijalno značajnih nepravilnosti. Revizor pruža samo razumno uveravanje, a ne apsolutno uveravanje u to da finansijski izveštaji ne sadrže nepravilnosti tj. revizor nije garant ispravnosti finansijskih izveštaja. Razlozi zbog kojih revizor ne može pružiti apsolutno uveravanje su:

- obim računovodstvene evidencije nameće potrebu za korišćenjem metode uzorkovanja;
- posao koji revizor obavlja u cilju formiranja mišljenja često uključuje prosuđivanje (npr. dovoljnost dokaza);
- postojanje inherentnih ograničenja sistema internih kontrola klijenta (npr. troškovi kontrola, tajni dogovori i dr.);
- najveći deo dokaza ima ubedljiv, a ne definitivan karakter.

Prikaz 1 Nepravilnosti u finansijskim izveštajima



Slika 2. – Nepravilnost u finansijskim izveštajima

Postoje dve vrste grešaka iz grupe nepridržavanja okvira za finansijsko izveštavanje, a to su:

- kriminalne radnje i
- greške.

Osnov za razlikovanje kriminalne radnje i greške je postojanje namere .

Kriminalna radnja je "nameran akt jednog ili više lica iz redova rukovodstva, zaposlenih ili trećih lica koje ima za posledicu pogrešne finansijske izveštaje. Motivi za vršenje kriminalnih radnji su različiti. Može to da bude ekonomski motiv - potreba za novcem. S tim u vezi, stimulacije mogu u velikoj meri da utiču na pojavu kriminalnih radnji. Velike naknade za ostvarivanje ciljeva preduzeća mogu da budu razlog da pojedinci prikažu veće rezultate od ostvarenih. Takođe, veliki pritisak na zaposlene da ostvare nerealne ciljeve preduzeća, može biti razlog za vršenje kriminalnih radnji, jer se ciljevi na drugi način ne mogu ostvariti, a zaposleni žele da ostanu deo kompanije. Mogu biti u pitanju i drugi motivi: potreba za višom pozicijom, prestiž, ostvarenje cilja po svaku cenu, samo su neki od mogućih. Mogućnosti za vršenje kriminalnih radnji se nalaze u neadekvatnom funkcionisanju računovodstvenog sistema i sistema internih kontrola, jer na taj način postaje moguće izvršiti kriminalnu radnju, uz veliku verovatnoću da se vršenje kriminalne radnje ne otkrije.

U kriminalne radnje spadaju:

- manipulacija, falsifikovanje ili izmena računovodstvene evidencije;
- protivpravno prisvajanje sredstava (npr. otpis potraživanja i zaliha);
- sprečavanje ili propuštanje registrovanja poslovnih događaja u računovodstvenoj evidenciji (npr. otpis lekova kojima je istekao rok trajanja);
- evidentiranje fiktivnih poslovnih događaja (npr. fiktivna fakturisana prodaja pred kraj godine).

Prema analizama, vršioci kriminalnih radnji su obično ljudi koji imaju poverenje i poštovanje od strane zaposlenih, to su ljudi na koje se najčešće i ne sumnja jer se ni po čemu ne razlikuju od ostalih pojedinaca zaposlenih u preduzeću.

Kriminalne radnje mogu obuhvatiti: protivpravno prisvajanje sredstava; falsifikovanje ili izmenu evidencija ili dokumentacije; neevidentiranje ili sprečavanje evidentiranja nastalih poslovnih događaja; evidentiranje fiktivnih poslovnih događaja; namernu pogrešnu primenu računovodstvenih politika.

Greška je nenamerna pogreška koja se odražava na finansijske izveštaje.

Počinioci grešaka jesu najčešće ljudi na nižim nivoima rukovođenja i zaposleni radnici preduzeća.

Kriminalnu radnju i grešku je nekada lako razlikovati (npr. evidentiranje fiktivnog kupca), ali ponekad i nije (npr. otpis zaliha na kraju godine). Greške imaju kvantitativni aspekt, a kriminalne radnje kvantitativan i kvalitativan aspekt. Zato rukovodstvo uspostavlja sistem internih kontrola tako da umanja mogućnost pojave kriminalnih radnji i grešaka.

Ono što je zajedničko i greškama i kriminalnim radnjama jeste da i jedne i druge mogu da uzrokuju materijalno pogrešna prikazivanja u finansijskim izveštajima, pri čemu pogrešno prikazivanje u finansijskim izveštajima jeste materijalno ako može uticati na ekonomske odluke koje bi korisnici doneli na osnovu informacija datih u finansijskim izveštajima. Ono po čemu se kriminalne radnje i greške bitno razlikuju jeste namera da se finansijski izveštaji prikažu pogrešnim, u slučaju izvršenih kriminalnih radnji, odnosno nenamerno pogrešni finansijski izveštaji kao rezultat grešaka. Kriminalne radnje su obično unapred isplanirane i predmet su tajnih sporazuma, dok greške slučajno nastaju.

Zbog uveravanja u razumnoj meri, revizor ne snosi odgovornost za kriminalne radnje i greške ukoliko je reviziju obavio u skladu sa revizorskom regulativom. Revizor treba da proceni rizik postojanja kriminalnih radnji i grešaka. Faktori koji utiču na povećanje rizika:

- slabosti u sistemu internih kontrola klijenta (npr. nema noćnog čuvara, nema sprečavanja fizičkog pristupa računovodstvenoj evidenciji i dr.);
- nepridržavanje uvedenih internih kontrola (npr. prilikom inventara);
- neuobičajeni pritisci na poslovanje klijenta (npr. recesija u delatnosti);
- neuobičajeni poslovni događaji (npr. cene značajno odstupaju od tržišnih);
- problemi u pribavljanju dokumentacije (npr. rukovodstvo izbegava da da podatke revizoru, postoji veliki broj ispravki u evidenciji i dr.).

Na osnovu procenjenog rizika, revizor osmišlja i sprovodi revizijske postupke sa ciljem otkrivanja kriminalnih radnji i grešaka. Ako kroz vršenje revizorskih postupaka revizor otkrije kriminalne radnje ili greške, revizor treba da:

- razmotri uticaj kriminalne radnje ili greške na finansijske izveštaje;
- traži izmenu finansijskih izveštaja.
- da obavesti rukovodstvo, korisnike izveštaja i državne organe o otkrivenim kriminalnim radnjama i greškama.

2.8. Prikupljanje revizorskih dokaza

Dokazi revizije su dokumenta i informacije koje revizor u toku procesa revizije prikuplja, da bi njegovo mišljenje bilo verodostojno i argumentovano. Na osnovu dokaza se mogu potvrditi istinitost, konzistentnost i komparativnost računovodstvenih izveštaja. Dokazi revizije se sastoje od računovodstvenih informacija. Koriste se sledeće računovodstvene informacije: računovodstvena dokumentacija sa izvornim knjiženjem (glavna knjiga ili analitičko knjigovodstvo) i druge, evidencije. Dokazi revizije se moraju dokumentovati. Međunarodni standard je definisao dokaze na sledeći način: "Dokazi su informacije koje je revizor pribavio u vezi sa izvođenjem zaključaka na kojima zasniva mišljenje revizora".

Metode i tehnike prikupljanja dokaza su:

- " 1. inspekcija
- 2. posmatranje
- 3. razgovor sa osobljem klijenta
- 4. potvrđivanje
- 5. klasifikacija postupaka revizije"¹²

1. Inspekcija

Inspekcija je ispitivanje evidencije, dokumenata ili iznosa pojedinih bilansnih pozicija. Njom se vrši provera ulaznih i izlaznih faktura, ugovora, dokumenata o vlasništvu i dr.,

„Postoje četiri tehnike inspekcija i to su:

- 1. fizičko ispitivanje imovine
- 2. ispitivanje dokumenata i evidencija
- 3. provera matematičke tačnosti
- 4. analitički postupci“.¹³

¹²Milojević, dr Dušan; „Revizija finansijskih izveštaja“, Fakultet za trgovinu i bankarstvo Braća Karić Beogradska bankarska akademija, Beograd ,2006

¹³Milojević, dr Dušan; „Revizija finansijskih izveštaja“, Fakultet za trgovinu i bankarstvo Braća Karić i Beogradska bankarska akademija, Beograd ,2006

Fizičko ispitivanje imovine je ispitivanje imovine u fizičkom obliku. Revizor ispituje ta sredstva u cilju provere njihovog postojanja, upotrebljivosti, količine, vlasništva ali i kvaliteta. Najčešće se koristi kod revizije zaliha i gotovine. Fizičko ispitivanje predstavlja objektivnu metodu potvrđivanja količine i opisa aktive.

Ispitivanje dokumenata i evidencije – je pregled dokumentacije kod klijenata koji revizor vrši da bi potkrepio informaciju koja je ili bi trebalo da bude uvršćena u finansijske izveštaje. Dokumenta koja revizor ispituje predstavlja osnovu za knjiženje u računovodstvu ili drugim evidencijama sa ciljem da se ostvari informaciona podloga za upravljanje preduzećem.

Dokumentacija se deli na internu i eksternu. Interna dokumenta su nastala u organizaciji klijenta i uključuju fakture za predatu robu, prijemnice, trebovanje materijala...Eksterna dokumenta su pripremila treća lica i ona su nastala van organizacije (porudžbenice, ulazne fakture i drugo....).

Revizorski trag je tok neke transakcije koju revizor prati prilikom pribavljanja dokaza iz dokumenata. U prvom slučaju govorimo o jemstvu koja predstavlja ispitivanje dokumenta koji se krije u smeru od računovodstvenih evidencija prema izvornim dokumentima. Drugi slučaj koji se kreće u smeru od izvornih dokumenata ka računovodstvenim izveštajima. Posebno je značajna ova metoda za utvrđivanje potcenjivanja nekih bilansnih pozicija. Revizor pored ove dve metode koristi i istraživanje i iščitavanje dokumenta. Istraživanje znači obavljati detaljan uvid u dokumenta. Iščitavati znači tražiti činjenice u dokumentu.

Matematička tačnost – ova tehnika podrazumeva ponovnu proveru uzorka izračunavanja i prenosa informacija koje priprema klijent u toku perioda koji pokriva revizija. Ova tehnika podrazumeva radnje kao što su provera sabiranja u dnevniku i glavnoj knjizi, provera tačnosti obračuna troškova amortizacije, provera tačnosti unapred plaćenih troškova proizvodnih usluga.....

Analitički postupci su tehnika upoređenja računovodstvenih podataka sa istorijskim informacijama, uvidom u planove. Podaci koji se koriste mogu biti finansijske ili nefinansijske prirode, podaci iz grane ili interni podaci. Analitički postupci ukazuju na povećan rizik pogrešnog knjiženja. Postoje dve vrste analitičkih postupaka i to skrivene i izračunavane. Skrivanje je istraživanje dokumenata u cilju utvrđivanja neuobičajenih stavki koje su naglašeni usled veličine ili starosti. Izračunavanje je utvrđivanje obračuna od strane revizora kao što je izračunavanje troškova provizije.

2.) Posmatranje

Posmatranje kao tehnika za prikupljanje dokaza podrazumeva upotrebu čula da bi se procenila određene aktivnosti ili stanja (revizor može da obiđe fabriku da bi stekao opšti utisak o objektima u preduzeću, proizvodnom procesu, da bi video u kakvom je stanju oprema...)

3.) Razgovor sa osobljem klijenta

Razgovor sa osobljem klijenta predstavlja tehniku dobijanja pismenih ili usmenih informacija od klijenata kao odgovor na pitanja revizora. To je polazna tehnika da se prikupe početni podaci o sedištu i lokacijama preduzeća, organizacionoj strukturi, sistemu obračuna rezultata, sistemu informacija, sistemu interne kontrole ...

4.) „Konfirmacija

je pribavljanje dokaza revizije od strane trećih lica putem direktne komunikacija kao i odgovor na zahtev za dobijanje informacija o bilansnoj stavki.“¹⁴

„Proces konfirmacije podrazumeva:

- 1.) Izbor stavki koje treba da se potvrde
- 2.) Izradu zahteva za konfirmaciju
- 3.) Slanje tog zahteva trećim licima
- 4.) Dobijanje odgovora na zahtev
- 5.) Procena dobijenih informacija“¹⁵

Konfirmacija se najčešće koristi kod provere stanja potraživanja, obaveza, zaliha, stanja na računima kod banke, i drugo. U praksi se koriste dve vrste konfirmacije i to pozitivna i negativna.

Pozitivna konfirmacija je postupak koji zahteva da treća strana dostavi odgovor na zahtev nezavisno da li je informacija tačna ili netačna. *Negativna konfirmacija* se koristi samo u slučaju kada informacija nije tačna.

5.) Klasifikacija postupka revizije su:

- 1.) postupci za razumevanje sistema
- 2.) provera kontrole
- 3.) postupci suštinskog ispitivanja koji se sastoji iz tri komponente: analitički postupci, provera poslovnih transakcija i provera salda računa.

¹⁴ Andrić, dr Mirko; Krsmanović, dr Branko; Jakšić, dr Dejan; „Revizija – teorija i praksa“, Ekonomski fakultet, Subotica, 2004

¹⁵ Andrić, dr Mirko; Krsmanović, dr Branko; Jakšić, dr Dejan; „Revizija – teorija i praksa“, Ekonomski fakultet, Subotica, 2004

Primena tehnike za prikupljanje dokaza se prikazuje:

Vrste testova	tehnike prikupljanja dokaza					
	inspekcija	posmatranje	ispitivanje	Konfirmacija	računska kontrola	analitički postupci
Kontrolni testovi		/	/		/	
Suštinski testovi transakcije	/		/		/	
Suštinski testovi detalja	/	/	/	/	/	
Analitički postupci			/			/

" Postoje dve vrste revizorskih testova i to su:

1. kontrolni testovi
2. pomoćni testovi."¹⁶

1. *Kontrolni testovi* se vrše radi dobijanja dokaza o efikasnosti struktura sistema interne kontrole.

2. *Pomoćni testovi* se vrše radi prikupljanja dokaza i otkrivanja značajnih promena u računovodstvenim izveštajima. Postoje dve vrste ovih testova i to:

1. "provera poslovnih događaja i stanja na računima
2. analitički postupci".¹⁷

Dokazi revizije imaju sve osobine kao što su kompetentnost i dovoljnost. Kompetentnost se tiče kvaliteta dokaza, a dovoljnost se tiče kvantiteta pribavljenih dokaza.

¹⁶ Andrić, dr Mirko; Krsmanović, dr Branko; Jakšić, dr Dejan; „Revizija – teorija i praksa“, Ekonomski fakultet, Subotica, 2004

¹⁷ Andrić, dr Mirko; Krsmanović, dr Branko; Jakšić, dr Dejan; „Revizija – teorija i praksa“, Ekonomski fakultet, Subotica, 2004

2.8.1 Kompetentnost dokaza

Ova osobina dokaza se odnosi na istinitost. Da bi dokaz bio kompetentan on mora biti pouzdan i relevantan. Da bi dokaz bio relevantan on mora da ima sposobnost da revizor prihvati ili odbaci tvrdnju koja je sadržana u finansijskim izveštajima. Pouzdanost je "kvalitet informacija koja pruža uverenje da ta informacija ne sadrži greške i da verno odražava ono što treba da predstavlja".¹⁸ Sinonimi za pouzdanost su uverljivost i zavisnost.

Kompetentnost dokaza određuju faktori kao što su:

- "1.) izvor odakle je dokaz pribavljen
- 2.) kompetentnost davaoca dokaza
- 3.) struktura sistema interne kontrole
- 4.) objektivnost dokaza
- 5.) vreme pribavljanja dokaza
- 6.) raspoloživost i troškovi pribavljanja dokaza"¹⁹

1.) Izvor pribavljenih dokaza

Dokazi se mogu pribavljati direktno od klijenta ili od trećih lica koja su povezana sa klijentovim poslovanjem(banka,kupac, osiguravajuća kompanija....). Primeri su potvrda salda o sredstvima na računu kod banke, kredit dobijen od banke, i potvrda o iznosu hartije od vrednosti i obratno.

2.) Kompetentnost davaoca dokaza

Kompetentnost davaoca dokaza se odnosi na činjenicu da se dokaz može pribaviti od osobe koja je kompetentna i dovoljno kvalifikovana da pruža potrebne informacije. Revizor ne bi smeo da smatra ako je osoba na većem položaju u organizaciji da je pouzdanija da pruža tražene dokaze.

3.) Struktura sistema internih kontrola

Podaci koji su dobijeni na bazi pouzdanog sistema interne kontrole su mnogo pouzdaniji za donošenje revizorske odluke. Revizor mora da izvrši dodatnu proveru sistema interne kontrole da bi mogao da prihvati opis sistema interne kontrole od strane klijenta.

¹⁸ Milojević, dr Dušan; „Revizija finansijskih izveštaja“, Fakultet za trgovinu i bankarstvo Braća Karić i Beogradska bankarska akademija, Beograd ,2006

¹⁹ Milojević, dr Dušan; „Revizija finansijskih izveštaja“, Fakultet za trgovinu i bankarstvo Braća Karić i Beogradska bankarska akademija, Beograd ,2006

4.) Objektivnost dokaza

Objektivnost dokaza se zasniva na činjenici da je dokaz objektivn ukoliko traži manje prosuđivanje radi procene pouzdanosti. Dokazi koji su prikupljeni od strane revizora su mnogo objektivniji od dokaza koji su prikupljeni na mišljenju drugih (advokata, sudskog veštaka).

5.) Vreme pribavljanja dokaza

Za kompetentnost dokaza je i bitno vreme pribavljanja dokaza i to posebno se odnosi na račune sa velikom dinamikom promena. Dokazi koji su prikupljeni krajem godine se smatraju mnogo kompetentnijim dokazom nego kod dokaza koji su pribavljeni na raniji datum. Dokaz revizije je mnogo pouzdaniji ukoliko je datum nekog računa bliži kraju godine u slučaju kada se vrši postupak revizije računa na određeni datum.

6.) Raspoloživost i troškovi pribavljanja dokaza

Nekada je nemoguće pribavljati traženi oblik dokaza. Na primer, revizor ne prisustvuje popisu zaliha kada je ugovor o obavljanju revizije sklopljen po ispisu poslovne godine. Revizor nekad nema vremena da razmotri i pribavi dokaze revizije.

2.8.2 Dovoljnost dokaza

„Dovoljnost dokaza je merilo oblika pribavljenih dokaza i zavisi od brižljivosti revizora pri pribavljanju dokaza i kod umešnosti revizora da te dokaze proceni i prikaže.“²⁰

„Nivo dovoljnosti određuju:

1. koliko revizor poznaje klijenta
2. karakter i materijalnost otkrivenih nedostataka
3. poverenje revizora koje stiče u toku rada
4. na dovoljnost dokaza utiče revizorova procena pristrasnosti menadžmenta
5. na dovoljnost dokaza ima uticaja ubedljivost dokaza.“²¹

Revizor odlučuje dovoljnost i adekvatnost dokaza na osnovu profesionalnog stava i averzija prema riziku.

²⁰ Andrić, dr Mirko; Jakšić, dr Dejan; „Revizija u funkciji kontrolinga“, Ekonomski fakultet, Subotica 2004

²¹ Andrić, dr Mirko; Jakšić, dr Dejan; „Revizija u funkciji kontrolinga“, Ekonomski fakultet, Subotica 2004

3. Revizija osnovnih sredstava

3.1 Pojam i značaj osnovnih sredstava

Osnovna sredstava 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.

Osnovna ili stalna sredstva predstavljaju deo imovine preduzeća koja u proces proizvodnje ulaze svojom celokupnom vrednošću, ali se pri jednom poslovnom ciklusu ne troše u potpunosti, već se njihova vrednost postepeno smanjuje, pri čemu do kraja zadržavaju svoj prvobitni oblik. Ova sredstva preduzeća nastaju investiranjem, imaju visoku vrednost, dug rok trajanja, predstavljaju osnovni kapacitet za poslovanje preduzeća.

U praksi se često poistovećuje pojam osnovnih sredstava sa pojmom sredstva za rad, i to se uglavnom odnosi na njihov tehnički pojavni oblik. Za pojam osnovnih sredstava nije bitan njihov pojavni oblik u kojem se javljaju, već zahtev da su ona angažovana u reprodukciji da bi obezbedila funkciju sredstava za rad u toj reprodukciji.

U procesu reprodukcije osnovna sredstva se javljaju u sledećim fazama i pojavnim oblicima:

- U **početnom novčanom obliku** kao suma investicija iz kojih treba nabaviti (izgraditi) konkretne objekte ili druga stalna sredstva
- U **početnom robnom obliku** - faza izgradnje objekta pre nego što stupe u aktivno dejstvo u procesu reprodukcije
- U **tehnoškom obliku** – građevinski objekti mašine, uređaji, oprema i sl. koji deluju aktivno u procesu reprodukcije
- U **završnom robnom obliku** - suma amortizacije zaračunata u cenu koštanja proizvedene robe kao trošak sredstava za rad
- U **završnom novčanom obliku** kao deo osnovnih sredstava kumuliran u novčanom obliku amortizacije, da bi se ponovo ta sredstva transformisala u konkretna sredstva za rad.²²

Okončavanjem proizvodne faze i stvaranjem novog proizvoda, angažovanje kapitala u sredstvima za rad je ostvarilo svoj cilj tj. funkciju u proizvodnji novog, gotovog proizvoda. Na veličinu angažovanog kapitala u sredstvima za rad, utiču brojni faktori od

²² Stanišić, dr Milovan; „Metodologija revizije“, Univerzitet Singidunum, Beograd, 2009

kojih su primarni:

- ✓ Karakter određenog preduzeće
- ✓ Zadaci u reprodukciji u skladu sa društvenom podelom rada
- ✓ Veličina preduzeća izražena obimom poslovanja
- ✓ Asortiman proizvoda
- ✓ Finansijska mogućnost preduzeća

3.2 Podela osnovnih sredstava

Sa aspekta **materijalnog oblika** dele se na:

1. Osnovna sredstva u materijalnom obliku
2. Osnovna sredstva u nematerijalnom obliku
3. Osnovna sredstva u obliku novca ili potraživanja (dugoročni finansijski plasmani)

1. Osnovna (stalna) sredstva u materijalnom obliku se dalje mogu podeliti na :

- Prirodna bogatstva
- Sredstva za rad

Ova sredstva se koriste u proizvodnji u više uzastopnih proizvodnih ciklusa, u proizvodnji se habaju, troše i prenose svoju vrednost na nove proizvode. Trošenje ovih sredstava naziva se amortizacija. Osnovna sredstva mogu biti širi i uži pojam od pojma sredstava za rad.

U širem smislu u osnovna sredstva se pored sredstava za rad obuhvataju i dugogodišnji zasadi , patenti, licence, ostala prava, zemljišta , nezavršene investicije, umetnička ostvarenja. Postoje sredstva za rad koja imaju kraći vek trajanja od jedne godine, ili sredstva manje pojedinačne vrednosti od propisane. Ova sredstva za rad ne smatraju se osnovnim sredstvima i tada govorimo o užem pojmu sredstava za rad.

Prema stanju u kojem se nalaze, osnovna sredstva u materijalnom obliku se mogu razvrstati na:

- o Osnovna sredstva u pripremi
- o Osnovna sredstva u upotrebi (funkciji)
- o Osnovna sredstva van upotrebe

Osnovna sredstva u upotrebi (funkciji)

Sva osnovna sredstva koja se koriste za obavljanje delatnosti kojom se preduzeće bavi smatraju se osnovnim sredstvima u upotrebi (funkciji). Ova sredstva

obuhvataju: zemljišta koja služe u privredne svrhe, šume, građevinske objekte, opremu, alat i inventar sa kalkulativnim otpisom, višegodišnje zasade, osnovno stado.

Osnovna sredstva u pripremi (izgradnji)

Uzimajući u obzir da ulaganja u osnovna sredstva zahtevaju značajne finansijske izdatke, pribavljanju osnovnih sredstva prethodi odluka organa upravljanja preduzeća. U odluci se precizira koje stvari ili prava treba nabaviti i iz kojih izvora će biti izvršeno finansiranje nabavke. Ulaganja u osnovna sredstva mogu se vršiti sa ciljem da se izgradi novi kapacitet, proširi postojeći kapacitet, modernizuje ili izvrši zamena postojećeg kapaciteta. Stalna sredstva u izgradnji ili izradi mogu da se izgrađuju ili izrađuju u sopstvenoj režiji ili od strane drugih izvođača. Pribavljanje osnovnih sredstva, kome prethodi donošenje odluke o pribavljanju i obezbeđivanje finansijskih sredstva, nije jednokratni postupak. Ulaganjem finansijskih sredstva, retko se odmah dobija osnovno sredstva koja su pogonski spremna. Od početnih ulaganja do aktiviranja osnovnog sredstva protekne kraći ili duži vremenski period, u okviru koga se osnovna sredstva čije je pribavljanje u toku smatraju osnovnim sredstvima u pripremi. Osnovna sredstva u pripremi su ona čija izgradnja još nije završena i koja zbog toga nisu spremna za uključivanje u poslovnu aktivnost.

Osnovna sredstva van upotrebe (funkcije)

Obustavljene investicije i osnovna sredstva koja se ne mogu više koristiti zbog svoje fizičke porabačenosti, ili je njihovo korišćenje postalo ekonomski nesvrishodno pošto su moralno zastarela, kao i sredstva koja su zbog izmene proizvodnog programa izgubila upotrebnu vrednost za dato preduzeće čine kategoriju osnovnih sredstava van upotrebe (funkcije). Držanje ovih sredstava izaziva i druge troškove kao što su troškovi osiguranja. Ova sredstva opterećuju svojim troškovima proizvode u čijem stvaranju ne učestvuju i time izazivaju direktno smanjenje ukupnog finansijskog rezultata.

2. Osnovna (stalna) sredstva u nematerijalnom obliku obuhvataju razna prava. Ekonomsku korist ne stvaraju svojim fizičkim sredstvima, nego putem stečenog prava po osnovu ulaganja.

U strukturu nematerijalnih osnovnih sredstava (ulaganja) mogu se uključiti:

- osnivačka ulaganja
- ulaganja u probnu proizvodnju

-
- ulaganja u istraživanje i razvoj
 - koncesije, patent i licence
 - ulaganja iznad knjigovodstvene vrednosti-goodwill
 - ostala nematerijalna ulaganja
 - nematerijalna ulaganja u pripremi

3. Osnovna sredstva u obliku novca ili potraživanja (dugoročni finansijski plasmani) su na ugovoru zasnovane novčane pozajmice sa rokom važenja dužim od godinu dana. Na sredstva koja su pozajmljena davalac sredstava naplaćuje kamatu, koja za njega predstavlja finansijski prihod. Otplata ovih sredstava vrši se u skladu sa sklopljenim ugovorom, bilo u anuitetima ili po proteku vremena odjednom

Odredbom člana 6. **Pravilnika o Kontnom okviru i sadržini računa u Kontnom okviru za preduzeća, zadruge i preduzetnike ("Sl. glasnik RS", br. 114/2006, 119/2008 i 9/2009** - dalje: Pravilnik), propisano je da se na grupi računa 02 - Nekretnine, postrojenja, oprema i biološka sredstva obuhvataju:

020 – Zemljište

021- Šume i višegodišnji zasadi;

022 - Građevinski objekti;

023 - Postrojenja i oprema;

024 - Investicione nekretnine;

025 - Osnovno stado;

026 – Ostale nekretnine, postrojenja i oprema;

027 – Nekretnine, postrojenja i oprema i biološka sredstva u pripremi;

028 – Avansi za nekretnine, postrojenja, opremu i biološka sredstva.

Odredbom člana 6. stav 3. Pravilnika, propisano je da se na posebnim analitičkim računima u okviru osnovnih računa iz ove grupe iskazuju:

- nabavna vrednost;
- ispravka vrednosti po osnovu amortizacije i
- ispravka vrednosti po osnovu obezvređenja²³

Za procenu nekretnina, postrojenja i opreme merodavan je MRS 16 – **Nekretnine, postrojenja i oprema**, a za procenu investicionih nekretnina MRS 40 - **Investicione nekretnine**.

²³ Sl. glasnik RS", br. 114/2006, 119/2008 i 9/2009

3.3 Značaj amortizacije i akumulacije kod revizije osnovnih sredstava

3.3.1 Amortizacija osnovnih sredstava

Pri upotrebi osnovnih sredstava na proizvod se prenosi njihova vrednost, pri čemu ona zadržavaju svoj oblik. Zbog toga se tokom godine vrši smanjenje ili otpisivanje njihove vrednosti.

Amortizacija je postupak kojim se prema utvrđenim pravilima i kriterijumima obračunava i nadoknađuje prenesena ili umanjena vrednost osnovnih sredstava u skladu sa njihovim fizičkim trošenjem. Za vrednost obračunate amortizacije treba ispraviti prvobitnu nabavnu vrednost osnovnih sredstava, kako bi se sačuvao integritet vrednosti osnovnih sredstava

Za utvrđivanja finansijskog rezultata (dobitak ili gubitak) za određeni obračunski period, obračun računovodstvene amortizacije uređen je: Zakonom o računovodstvu i reviziji ("Sl. glasnik RS", br. 46/2006), MRS 16 - Nekretnine, postrojenja i oprema, MRS 38 - Nematerijalna imovina, MRS 40 - Investicije nekretnine, MRS 41 - Poljoprivreda, MSFI 5 - Stalna imovina koja se drži za prodaju i prestanak poslovanja, Okvirom za pripremanje i prikazivanje finansijskih izveštaja, kao i računovodstvenim politikama koje pravno lice i preduzetnik donosi u skladu sa navedenim MRS i MSFI.

Amortizacija koja se obračuna na način propisan navedenim propisima, u celosti se iskazuje kao rashod perioda za koji je obračunata. Konačni obračun amortizacije obavezno se vrši na kraju poslovne godine, kao i u slučajevima statusne promene, prodaje, promene oblika organizovanja pravnog lica, otvaranja i okončanja postupka stečaja, odnosno likvidacije, za sredstva otuđena ili rashodovana u toku godine zaključno sa mesecom, odnosno danom sa kojim je osnovno sredstvo otuđeno, odnosno rashodovano.

Pravna lica su u obavezi da aktom o računovodstvu i računovodstvenim politikama utvrde:

- osnovna sredstva koja podležu obračunu amortizacije;
- osnovicu za amortizaciju (metod vrednovanja osnovnih sredstava - fer vrednost ili nabavna vrednost);
- korisni vek trajanja osnovnog sredstva;
- stopu amortizacije;

-
- metod obračuna amortizacije koji će se primenjivati (proporcionalni, degresivni ili funkcionalni);
 - način preispitivanja korisnog veka trajanja osnovnog sredstva (nepromenljiv vek trajanja ili promena veka trajanja na dan sastavljanja finansijskih izveštaja);
 - početak obračuna amortizacije (amortizacija počinje da se obračunava kada je sredstvo raspoloživo za korišćenje i da funkcioniše na način kako to očekuje uprava preduzeća. Moguće je računovodstvenim politikama urediti da obračun amortizacije počinje i pre stavljanja u upotrebu osnovnog sredstva, odnosno od dana nabavke, ako se očekuje da je sredstvo spremno za upotrebu i uprava donese takvu odluku).²⁴

Za obračun amortizacije je značajno da se prilikom nabavke sredstava za rad izvrši razvrstavanje da li će se to ulaganja u poslovnim knjigama voditi kao osnovno sredstvo ili kao obrtno sredstvo (rezervni delovi, alat i sitan inventar).

Prema **MRS 1 - Prezentacija finansijskih izveštaja**, imovina se kvalifikuje kao obrtna ako se očekuje da će biti realizovana u roku od dvanaest meseci od datuma nabavke.²⁵ To znači da se ulaganje u sredstvo čiji je vek trajanja kraći od godinu dana, bez obzira na vrednost ulaganja, kvalifikuje kao obrtno sredstvo i ono se ne evidentira u okviru računa grupe 01 i 02. Sredstva alata i inventara koja imaju vek trajanja duži od godinu dana i koja imaju beznačajnu vrednost, mogu se računovodstvenim politikama kategorisati kao osnovna sredstva, i da se shodno tome u poslovnim knjigama evidentiraju kao osnovna sredstva za koja se obračunava amortizacija. To je naročito značajno kod pravnih lica kod kojih su alati, u ukupnom iznosu, značajna stavka u bilansima.

Prestanak obračuna amortizacije nastaje:

- kada je osnovno sredstvo u potpunosti otpisano;
- kada se osnovno sredstvo na bilo koji način otuđi (proda rashoduje i dr.);
- kada je sredstvo po MSFI 5 klasifikovano kao sredstvo namenjeno prodaji.

Samo u ova tri slučaja prestaje obaveza obračuna amortizacije. Za sredstva koja su privremeno stavljena van upotrebe, postoji obaveza da se i dalje obračunava amortizacija.

²⁴ MRS 16- Nekretnine, postrojenja i oprema, stav 55

²⁵ MRS 1 - Prezentacija finansijskih izveštaja, stav 57 pod c)

3.3.2 Metodi obračuna amortizacije osnovnih sredstava

Metodi obračuna amortizacije jesu:

- proporcionalni;
- degresivni i
- funkcionalni.

Proporcionalni metod obračuna amortizacije je najrasprostranjeniji u praksi zbog svoje jednostavnosti i tačnosti. On se primenjuje na ona osnovna sredstva koje se tokom svog veka trajanja ravnomerno troše, pa su iznosi obračunate amortizacije po ovom metodu jednaki iz godine u godinu.

Stopa amortizacije utvrđuje se računovodstvenom politikom, a izvodi se iz korisnog veka trajanja osnovnog sredstva:

Godišnja stopa amortizacije	=	100	
		Korisni vek trajanja u godinama	

Godišnji iznos amortizacije = osnovica X godišnja stopa amortizacije X broj meseci korišćenja.

Primer:** Nabavljeno je putničko vozilo u junu 2009. godine i odmah stavljeno u upotrebu. Računovodstvenim politikama utvrđeno je da amortizacija počinje da se obračunava od prvog narednog meseca posle stavljanja u upotrebu osnovnog sredstva i da se ne utvrđuje preostala vrednost. **Podaci za obračun amortizacije za 2009. godinu su sledeći:

Nabavna vrednost	2.000.000 dinara
Vek trajanja	8 godina
Stopa za amortizaciju	12,5%
Broj meseci korišćenja	6 meseci

Knjiženje:

540 - Troškovi amortizacije	125.000,00	
0238 - Ispravka vrednosti postrojenja i opreme		125.000,00
(za obračunatu amortizaciju za 2009. godinu).		

Degresivni metod obračuna amortizacije primenjuje se kod osnovnih sredstava koja se u korisnom veku trajanja ne troše ravnomerno, odnosno kod osnovnih sredstava koja se u početnom veku trajanja više troše i ostvaruju najviše ekonomske koristi. S protokom vremena smanjuje se ekonomski efekat i korišćenje je smanjeno. Preduzeće može da primenjuje aritmetičku i geometrijsku degresiju. Ovaj metod obračuna amortizacije se veoma retko primenjuje u praksi.

Funkcionalni metod obračuna amortizacije se primenjuje za obračun amortizacije osnovnih sredstava čiji se intenzitet korišćenja može izmeriti učinkom. Korisni vek trajanja se izražava očekivanim učinkom sredstava. Kod ove metode, stopa amortizacije se utvrđuje za svaku godinu, po formuli:

Stopa amortizacije	=	<table border="1"><tr><td>Ostvareni učinak</td></tr><tr><td>Ukupni očekivani učinak sredstava</td></tr></table>	Ostvareni učinak	Ukupni očekivani učinak sredstava
Ostvareni učinak				
Ukupni očekivani učinak sredstava				

Za obračun amortizacije, jedan od najvažnijih elemenata, je osnovica na koju se primenjuje odgovarajuća stopa za obračun amortizacije i ona zavisi od modela po kome se osnovna sredstva iskazuju u poslovnim knjigama (nabavna vrednost ili revalorizovana vrednost).

3.3.3 Akumulirani dobiti i amortizacija

Preduzeće koje raste i razvija se ne može da raspodeljuje ukupan neto dobitak, ostvaren poslovanjem, akcionarima. Jedan deo neto dobitka koji preduzeće zadržava za poslovanje, odnosno akumulira kao interni izvor finansiranja, u bilansu stanja se posebno iskazuje kao akumulirani dobitak. Akcijski kapital preduzeća periodično se povećava za visinu akumuliranog dobitka.

Izdavanje za amortizaciju predstavlja povećanje raspoloživih novčanih sredstava za finansiranje novih ulaganja. Kao periodična naknada troškova koji se ostvaruje redovnim poslovanjem amortizacija predstavlja interni izvor finansiranja preduzeća.

Polazne osnove revalorizacije osnovnih sredstava

U inflatornim uslovima dolazi, između ostalog, do narušavanja ispravnosti osnovnih finansijskih izveštaja (bilansa stanja i bilansa uspeha). Dolazi do nepodudaranja između monetarnog (novčanog) i stvarnog (realnog) u bilansu stanja kao posledica razlikovanja merne jedinice kojom se izražavaju sredstva i onoga čime ta

sredstva treba da se izraze. U inflatornim uslovima, takođe, dolazi do precenjivanja periodičnog rezultata.

Vanknjigovodstveni postupci neutralisanja uticaja inflacije su postupci aktuelizacije odnosno revalorizacije. Postupak revalorizacije sredstava predstavlja konvertovanje odgovarajućih prošlih, istorijskih veličina (nabavnih vrednosti, cena koštanja i rashoda) na tekuće (u momentu bilansiranja) tržišne vrednosti dobara.

Koeficijent revalorizacije je sredstvo za sprovođenje postupka revalorizacije. To je indeks cena koji pokazuje odnos između nabavne vrednosti sredstava i njihove tekuće tržišne vrednosti. Kao koeficijent revalorizacije sredstava mogu se koristiti

- opšti (generalni) indeks cena
- grupni indeksi cena
- pojedinačni indeks cena.

3.4 Razumevanje internih kontrola i procena kontrolnog rizika

Prilikom procene kontrolnog rizika vezanog za osnovna sredstva, moraju se uzimati u obzir sledeći procesi:

1. pribavljanja osnovnih sredstava,
2. procene osnovnih sredstava,
3. korišćenja osnovnih sredstava, i
4. otuđenja osnovnih sredstava.

1. U slučaju nabavke osnovnih sredstava veoma je bitna informacija da li se osnovna sredstva nabavljaju investiranjem. Preduzeće za svaku veću investiciju treba da poseduje plan investiranja (fisibility studija, investicioni program, biznis plan, itd....) i odluku nadležnog organa. Odluka mora biti ne samo izglasana već i pisana. U odluci mora biti navedena predračunska vrednost građevinskih objekata, opreme, visina troškova montaže opreme i drugih izdataka koji se javljaju u vezi sa izgradnjom i puštanjem u rad datog objekta kao i izvori iz kojih su obezbeđena sredstva za finansiranje izgradnje. Imajući u vidu vrednost osnovnih sredstava koja se nabavljaju ona se u načelu nabavljaju na bazi tendera ili licitacije (javnog poziva).

Osnovna sredstva dužeg roka trajanja (objekti, hale..) se pribavljaju izgradnjom. Gradnja se najčešće poverava onim preduzećima čija je to delatnost ili se izgradnja može vršiti u sopstvenoj režiji ako je to osnovana delatnost preduzeća. Kada se izgradnja sredstva poveri građevinskom preduzeću, između izvođača i preduzeća

sklapa se ugovor kojim se regulišu međusobna prava i obaveze, tehnički podaci- cene, rok završetka gradnje, način plaćanja. Imajući u vidu da izvođači radova često ne raspolažu obrtnim sredstvima koja bi bila dovoljna za otpočinjanje radova, uobičajeno je da se ugovorom predvidi iznos sredstava koji preduzeće treba da stavi na raspolaganje izvođaču radova pre početka gradnje. Ovaj iznos naziva se avans. Avans se, u načelu, odbija procentualno od dospelih obaveza pri plaćanju istih. Pored odbijanja avansa pri isplati se može u skladu sa ugovorom odbijati garancija za dobro obavljen posao. Tokom trajanja izgradnje vrednost investicije se vodi na kontu Investicije u toku. Po okončanju gradnje obavlja se komisijski prijem. Izvođač radova vrši obračun izvršenih radova u vidu privremenih i definitivne situacije. Privremene situacije su računi(fakture) u kojima izvođač radova iskazuje vrednost radova koji su na objektu u izgradnji izvršeni od početka gradnje do sastavljanja situacije. Ove situacije su privremene u odnosu na situacije koja se sastavlja po završetku izgradnje i koja se označava kao konačna ili definitivna situacija. Svaka naredna situacija obuhvata vrednost svih do tada obavljenih poslova. Da bi situacija bila likvidirana za plaćanje treba da bude urađena u skladu sa građevinskom knjigom koju vodi izvođač radova, a overava nadzorni organ, i da situaciju potpišu nadzorni organ i investitor. Po odbitku isplate prethodne situacije plaća se razlika po tekućoj dospeloj situaciji.

2.Prilikom pribavljanja osnovna sredstva se procenjuju po nabavnim vrednostima. Nabavna vrednost osnovnog sredstva iskazuje se na osnovnom računu u okviru računa grupe 01 i 02 i nju čini:

- fakturna vrednost dobavljača uključujući i sve uvozne i druge dažbine
- zavisni troškovi i svi drugi troškovi koji nastaju radi dovođenja sredstva u stanje neophodno za rad;
- troškovi pozajmljivanja, ako se osnovno sredstvo duže osposobljava za upotrebu, a sve do stavljanja u rad;
- inicijalno procenjeni troškovi demontaže, uklanjanja i restauracije područja na kojem je sredstvo locirano, ako se ti troškovi mogu iskazati kao rezervisanje

Za procenu po nabavnoj vrednosti se koristi originalna dokumentacija o nabavci:

- faktura,
- polisa osiguranja,
- odluka o nabavci,
- zapisnici, itd...

Prema MRS 16 u fazi korišćenja, preduzeća mogu da procenjuju svoja sredstva po nabavnim vrednostima ili da koriste postupak revalorizacije - ponovne procene od strane ovlašćenih procenitelja i veštaka. Ponovna procena se primenjuje na sve pozicije stalnih sredstava u nekoj grupi. Nije moguće proceniti samo jednu od deset zgrada da bi joj se promenila vrednost. Procenjuju se ili sve ili nijedna. Na taj način se obezbeđuje konsekvantnost proklamovanja i primene računovodstvenih politika. To znači da je poželjno da preduzeće jednom izabran koncept računovodstvenih politika primenjuje kontinuirano.²⁶ Procena stalnih sredstava uslovljena je i pravima nad osnovnim sredstvima. Samo pravo raspolaganja nad stalnim sredstvom daje za pravo preduzeću da to stalno sredstvo predstavi kao svoje u okviru materijalnih ulaganja u stalna sredstva. Prava korišćenja se prikazuju kao nematerijalno ulaganje u osnovna sredstva. Kontrolni proces u fazi procene i vrednovanja stalnih sredstava je jednostavan obzirom na jasnu proceduru proklamovanu računovodstvenim politikama. Međutim, u nekim delovima procedura moguće su određene devijacije posebno u završnoj fazi izrade finansijskih izveštaja kada se u manjim grupama mogu menjati neki regulatorni elementi na bazi kojih se rade finansijski izveštaji.

3. U fazi korišćenja stalnih sredstava kontrolni proces je deo svakodnevnih procedura. Izdavanje nekretnina može da se obavlja samo na bazi odluka organa upravljanja. Kada su u pitanju pokretna stalna sredstva, kao što su alati, mašine i vozila moguće su zloupotrebe raznih vrsta. Revizor treba da snimi uobičajene procedure kontrole u ovoj oblasti i da zaključi da li se kontrolni procesi koje je opservirao razlikuju od dokumentacije koja mu je dostupna u vezi kontrolnih procesa u preduzeću čije finansijske izveštaje revidira.

4. U fazi otuđenja stalnih sredstava kontrolni proces obuhvata proveru da li se procedura otuđenja odvija u skladu sa proklamovanom politikom na bazi odluka organa upravljanja. Otuđenje koje nastaje na kraju godine pri popisu može biti sastavni deo elaborata o popisu. Ako to nije slučaj mora se sprovesti odgovarajuća procedura predlaganja i odlučivanja na nivou organa upravljanja.

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

²⁶ MRS 8 – Neto dobitak ili gubitak perioda, fundamentalne greške i promene računovodstvenih politika

unutrašnje kontrole i kroz tvrdnje koje se odnose na transakcije u vezi segmenta osnovnih sredstava i račune segmenta osnovnih sredstava. Na primer, tvrdnja o osnovanosti materijalnih sredstava znači da materijalna sredstva fizički zaista postoje 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 sredstva koja ne postoje u trenutku sačinjavanja finansijskih izveštaja.²⁷

3.5 Upitnik za vrednovanje kontrola osnovnih sredstava

1. Ko je ovlašćen da odlučuje o nabavci osnovnih sredstava ?	
2. Ko je ovlašćen da odlučuje o otuđenju osnovnih sredstava ?	
3. Ko je odgovoran za održavanje osnovnih sredstava ?	
4. Ko određuje stopu amortizacije ?	
5. Ko je zadužen za spisak osnovnih sredstava ?	
6. Ko je zadužen osnovnim sredstvom ?	
7. Ko vodi knjigu osnovnih sredstava ?	

DOPUNSKA PITANJA	DA	NE	N/O	NAPOMENA
1. Da li se priprema godišnji pregled osnovnih sredstava ?				
2. Da li su dopuštene razlike između računovodstvene amortizacije koja se priznaje u poreske svrhe ?				
3. Da li postoji plan nabavke osnovnih sredstava				
OSNOVNA PITANJA KONTROLE				
1. Da li je odobreno pribavljanje i otuđivanje sredstava ?				
• Da li se zahteva odobrenje upravnog odbora?				
• Da li se zahteva odobrenje od drugog				

²⁷ Stanišić, dr Milovan; „Metodologija revizije“, Univerzitet Singidunum, Beograd, 2009

organa?				
• Da li postoji plan ulaganja ?				
• Da li se zahteva odobrenje upravnog odbora za investiciono održavanje ?				
• 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 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				
• Amortizacije				
• Lokacije				
4.2. Da li se registar često usaglašava sa glavnim 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 dalje u evidenciji ?				

OCENA	OCENA *	POUZDANOST PROCEDURE **	OCENA RIZIKA ***
1. Da li su odobrena pribavljanja i otuđenja osnovnih sredstva ?			
2. Da li su odobrene stope amortizacije ?			
3. Da li se osnovna sredstva revalorizuju ?			
4. Da li se čuva tačna evidencija o osnovnim sredstvima ?			
UKUPNA OCENA			

Slika 3. – Upitnik za vrednovanje kontrole osnovnih sredstava²⁸

* Izaberite: 1 do 5 ** Izaberite : Da ili Ne *** Izaberite: Visok Srednji ili Nizak

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

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

²⁸ Stanišić, dr Milovan; „Metodologija revizije“, Univerzitet Singidunum, Beograd, 2009

Prethodne revizije i upoznavanje strukture unutrašnje kontrole u tekućoj reviziji obično su značajni izvori dokaza za procenu rizika kontrole mnogih tvrdnji. Pravilno razumevanje politika i procedura strukture unutrašnje kontrole obuhvata saznanje relevantno 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 segmenta stalnih sredstava. Ovi testovi mogu se izvoditi dok se revizor upozna 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 testiranja i za posledicu ima efikasniju reviziju.²⁹

3.6 Testiranje ispravnosti tvrdnji u finansijskim izveštajima u oblasti segmenata stalnih sredstava

- Tvrdnja o osnovanosti
- Tvrdnja o integralnosti
- Tvrdnja o pravima i obavezama
- Tvrdnja o oceni ili alokaciji
- Tvrdnja o prikazivanju i izveštavanju

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 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

²⁹ Stanišić, dr Milovan; „Metodologija revizije“, Univerzitet Singidunum, Beograd, 2009

dogadajima od dana na koji glase finansijski izveštaji do prezentiranja revizorskog izveštaja nastupe značajne promene na stalnim sredstvima (požar, rušenje, krađa, itd...), a da revizor to ne sazna na vreme i ne prezentira na adekvatan način.

Tvrdnja o integralnosti stalnih sredstava podrazumeva da su sva materijalna stalna sredstva koja su u svojini preduzeća 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, itd....

Tvrdnja o pravima i obavezama je veoma značajna kada su u pitanju stalna sredstva. Ovom tvrdnjom 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,
- kao pravo korišćenja bez naknade,
- kao pravo korišćenja po osnovu zakupa,
- kao pravo korišćenja po osnovu licenci,
- kao pravo korišćenja po osnovu lizinga,
- kao pravo ubiranja plodova, itd...

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.

Tvrđnja o oceni ili alokaciji stalnih sredstava podrazumeva da su evidentirani iznosi za stalna sredstva tačni i iskazani po fer vrednosti. Revizor bi trebao da se uveri u fer vrednost iskazanih osnovnih sredstava tako što će posle provere postojanja stalnih sredstava (npr. popisom) ostvariti uvid u vrednost i oceniti njenu primerenost. Na primer, kada su upitanju građevinski objekti revizor treba da proveri da li je prikazana vrednost po kvadratnom metru primerena starosti, veličini, lokaciji, gabaritima, kvalitetu gradnje i drugim karakteristikama koje opredeljuju fer vrednost datog stalnog sredstva.

Tvrđnja 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.³⁰

3.7 Revizorske procedure testiranja osnovnih sredstva

Za analizu i testiranje pozicije osnovnih sredstava koriste se sledeće procedure:

1. Test salda osnovnih sredstava
2. Testovi vrednovanja osnovnih sredstava
3. Testovi prezentacije salda iskazanih na osnovnim sredstvima
4. Nastavak testova za osnovna sredstva koja su testirana pre kraja godine
5. Testovi poslovnih promena sa međuzavisnim subjektima
6. Testovi revalorizacije osnovnih sredstava
7. Razmatranje unapređenja knjigovodstvenog obuhvatanja osnovnih sredstava

³⁰ Stanišić, dr Milovan; „Metodologija revizije“, Univerzitet Singidunum, Beograd, 2009

1. Test salda osnovnih sredstava

Sprovođenje testa salda osnovnih sredstava podrazumeva od revizora da pribavi pregled osnovnih sredstava za sve kategorije osnovnih sredstava koje preduzeće poseduje (zemljište, građevinski objekti, mašine i oprema, investicije u toku i ostala osnovna sredstva). Ovaj pregled neophodno je da sadrži sledeće podatke:

- *nabavnu odnosno revalorizovanu vrednost*, Salda na početku godine, povećanje u toku godine (nabavke, izgradnje), smanjenja u toku godine (prodaja, rashodovanje, besteretni prenos), revalorizacija nabavne, odnosno revalorizovanje vrednosti osnovnih sredstava, saldo na kraju godine
- *kumuliranu ispravku vrednosti* , Saldo na početku godine, povećanja u toku godine (besteretni prenos nabavkom odnosno prenosom korišćenih sredstava od trećih lica), amortizacija za tekuću godinu, smanjena u toku godine (po osnovu prodaje, rashodovanja i besteretnog prenosa), revalorizovanje kumulirane ispravke vrednosti

Nakon što je pribavljen pregled osnovnih sredstava potrebno je izvršiti sledeće:

1. proveriti zbirove sa pregleda osnovnih sredstava
2. uporediti usaglašenost zbirova sa pregleda osnovnih sredstava (po nabavnoj odnosno revalorizovanoj vrednosti i kumuliranoj ispravci vrednosti) sa odgovarajućim analitičkim računima osnovnih sredstava i relevantnim računima glavne knjige
3. uporediti usaglašenost iskazanih dobitaka ili gubitaka nastalih usled prodaje i rashodovanja osnovnih sredstava prikazanih u pregledu sa relevantnim proknjiženim iznosima po ovom osnovu u glavnoj knjizi,
4. uporediti značaje stavke iz pregleda sa potkrepljujućom dokumentacijom.

Iz kolone u kojoj je iskazana nabavna, odnosno revalorizovana vrednost osnovnih sredstava potrebno je odabrati pojedine materijalno značajne stavke, kao i izvršiti izbor pojedinih materijalno značajnih nabavki iz kolone u kojoj su prikazana povećanja osnovnih sredstava. Za ova osnovna sredstva koja se još uvek nalaze kod klijenta na kraju godine izvršiti sledeće:

-
- Uveriti se u fizičko postojanje odabranih osnovnih sredstava (ukoliko je to izvodljivo odnosno moguće – npr. popisom) ili utvrditi na neki drugi način da su ta sredstva još uvek u klijentovom vlasništvu i da je preostali korisni vek upotrebe razložno prihvatljiv u odnosu na stanje sredstva
 - Uporediti usaglašenost prikazane vrednosti odabranih osnovnih sredstava sa potkrepljujućom dokumentacijom (npr. odobrenje odnosno odgovarajuća odluka o izgradnji ili nabavci osnovnih sredstava, dobavljačeva faktura ili obračunska situacija za nabavke i izgradnju osnovnih sredstava u tekućoj godini, radni papiri iz revizije za prethodne periode, prethodne godine)
 - Utvrditi da li su povećanja osnovnih sredstava u tekućem obračunskom periodu pravilno odobrena i da li sadrže iznose koji se po svojim karakteristikama smatraju redovnim troškovima poslovanja
 - Ako je sa nekim povećanjem osnovnih sredstava izvršena zamena nekog osnovnog sredstva utvrditi da li je zamena pravilno tretirana kao rashodovanje
 - Za odabrana osnovna sredstva u tekućoj godini treba ispitati dokumentaciju sa kojom se potkrepljuje odobravanje, rashodovanje i ispitati potkrepljenost prodajne vrednosti rashodovanog sredstva (npr. naplaćenog iznosa po osnovu prodaje rashodovanog osnovnog sredstva)
 - ponoviti obračun dobiti ili gubitka nastalih prilikom prodaje i rashodovanja osnovnih sredstava

U prilogu je dat pregled stanja osnovnih sredstava preduzeća Beogradski sajam na dan 31. 12. 2007 godine

	RSD'000				
	Nematerijalna ulaganja	Građevinski objekti	Oprema	Ostala osnovna sredstva	Ukupno
Nabavna vrednost					
Stanje01.01.2007	178	28.783	39.576	0	68.537
Povećanje	230	17.277	0	8	17.515
Prodaja /otuđenje	0	0	(8.017)	0	(8.017)
Stanje31.12.2007	408	46.060	31.559	8	78.035
Ispravka vrednosti					
Stanje01.01.2007	(150)	(1.548)	(12.329)	0	(14.027)
Amortizacija	(59)	(712)	(2.455)	0	(3.226)
Prodaja /otuđenje	0	0	(1.511)		(1.511)
Stanje 31.12.2007	(209)	(2.260)	(16.295)	0	(18.764)
Sadašnja vrednost					
31.12.2007	199	43.800	15.264	8	59.271
Sadašnja vrednost					
31.12.2006	0	8.452	15.906		24.358

2. Testovi vrednovanja osnovnih sredstava

Pošto revizor odradi test salda osnovnih sredstava i napravi pregled za sve stavke , potrebno je odabrati pojedine materijalno značaje stavke i izvršiti detaljne provere obračuna i ukalkulisavanja amortizacije:

1. ponoviti obračun i ukalkulisavanje troškova amortizacije, uz izvršenje upoređenja početnog iznosa kumulirane amortizacije sa iznosom kumulirane ispravke vrednosti na kraju obračunskog perioda, odnosno godine
2. proveriti obračune zbrova na napravljenom pregledu i uporediti iznos kumulirane ispravke vrednosti osnovnih sredstava sa iznosom kumulirane ispravke vrednosti na relevantnim računima glavne knjige

Revizor treba da istraži da li su nastali takvi događaji i okolnosti u kojima se materijalno značajno skraćuje korisni vek upotrebe pojedinih osnovnih sredstava, odnosno pojedinih kategorija osnovnih sredstava ili ovi događaji i okolnosti dovode do neophodnosti neodložnog potpunog otpisa osnovnih sredstava (npr. bitne tehnološke izmene i novine u pogledu proizvodnje i kapaciteta pojedinih osnovnih sredstava mogu dovesti do potreba da se zatečena ista ili slična sredstva u potpunosti otpišu- zamene sa novim).

Izvršiti pregled troškova tekućeg i investicionog održavanja nastalih u tekućem obračunskom periodu, odnosno godini i utvrditi da li su pojedine stavke ovih troškova bile neosnovano kapitalizovane

3. Testovi prezentacije salda iskazanih na osnovnim sredstvima

Utvrditi da li se potpuno otpisana osnovna sredstva računovodstveno obuhvataju na pravilnoj i konzistentnoj osnovi

Utvrditi da li su izvršena sledeća obelodanjivanja:

1. Saldo glavnih kategorija i materijalno značajnih grupa osnovnih sredstava građevine, mašine i oprema i značajne amortizacione grupe u okviru ovih kategorija)
2. Stopa iznosa obračunate i ukalkulisane amortizacije
3. Opšti opis metoda obračuna amortizacije u glavne kategorije i amortizacione grupe osnovnih sredstava
4. Ispravka vrednosti osnovnih sredstava bez terećenja troškova amortizacije i razni oblici umanjenja amortizacije
5. Osnovna sredstva pod hipotekom i drugim oblicima ograničenja raspolaganjem osnovnim sredstvima (npr. plenidba po sudskom rešenju)
6. Poslovne promene u vezi sa osnovnim sredstvima između međuzavisnih subjekata

4. Nastavak testova za osnovna sredstva koja su testirana pre kraja godine

Istražiti i razmotriti druge dokaze za koje smo informisani, a koje se odnose na materijalno značajne nabavke odnosno druga povećanja i rashodovanja osnovnih sredstava u međuperiodu (od datuma provere pre kraja godine do kraja obračunskog perioda, odnosno godine). Proveriti sve ovakve stavke povećanja i smanjenja osnovnih sredstava ukoliko se iskazana salda proveravaju uz korišćenje detaljnih provera.

5. Testovi poslovnih promena sa međuzavisnim subjektima

Za ovaj test potrebno je pribaviti pregled poslovnih promena u vezi sa osnovnim sredstvima, a koje se odnose na međuzavisne subjekte i nakon toga izvršiti sledeće:

1. Utvrditi razložnost nabavnih i prodajnih cena osnovnih sredstava sa međuzavisnim subjektima
2. Utvrditi da li je izvršeno primereno obelodanjivanje za svaku od sledećih transakcija odnosno poslovnih promena koje se odnose na međuzavisne subjekte i to:
 - priroda, odnosno karakteristika odnosa međuzavisnih subjekata
 - opis transakcija, odnosno poslovnih promena
 - novčani izraz transakcija odnosno poslovnih promena nastalih između međuzavisnih subjekata
 - iznos potraživanja odnosno obaveze prema međuzavisnim subjektima

6. Testovi revalorizacije osnovnih sredstava

Revizor za ovaj test treba da pribavi pregled revalorizacije osnovnih sredstava u tekućoj godini po svim značajnim kategorijama osnovnih sredstava i u odnosu na materijalno značajne revalorizacije izvrši sledeće:

- utvrditi da li je procena odnosno revalorizacija sredstava izvršena od strane kompetentnih subjekata za ove poslove i da je ovaj subjekt nezavistan u odnosu na klijenta kod kojeg je izvršena revalorizacija
- pribaviti primerak izveštaja kompetentnog subjekta koji je izvršio vrednovanje odnosno revalorizaciju sredstava i uveriti se da li se sa ovim izveštajem dovoljno potkrepljuje izvršena revalorizacija
- proveriti usaglašenost iskazanih neto efekata, revalorizacije osnovnih sredstava (prikazanog u pribavljenom pregledu revalorizacije) sa proknjženim efektima revalorizacije na računu revalorizacionih prihoda
- ako se za neko od revalorizovanih osnovnih sredstava predviđa njegovo rashodovanje odnosno prodaja, razmotriti da li je potrebno obezbediti ma koje razgraničene poreze

7. Razmatranje unapređenja knjigovodstvenog obuhvatanja osnovnih sredstava

Razmotriti da li ima mesta za sugestije klijentu u vezi unapređenja računovodstvenog sistema u ovoj oblasti.³¹

3.8 Radna dokumentacija revizije

Prema međunarodnom standardu revizije radna dokumentacija predstavlja evidenciju koju revizor vodi o primenjivanim procedurama, izvedenim testovima, dobijenim informacijama i zaključcima do kojih je došao u toku revizije. Ona bi trebalo da obuhvati sve pisane i materijalizovane informacije, dokumentaciju i dokaze koje revizor smatra neophodnima da bi sproveo ispitivanje i potkrepio izveštaj revizije.

Radna dokumentacija je spajajuća veza između klijentovog računovodstva i revizorskog izveštaja, definiše se kao materijal koji je pripremio sam revizor ili je pripremljen za njega, koji je dobio i sačuvao, a koji su u vezi sa revizijom.

Razna dokumentacija može imati sledeće oblike: analiza glavne knjige, fotokopije zapisnika sa sastanka direktora, šema organizacione strukture, sistem interne kontrole, radni probni bilans, revizorski program, upitnici za internu kontrolu, tabele i dr. iste kao deo revizorskih radnih papira. Radni materijal podrazumeva: informacije u vezi sa pravnom i organizacionom strukturom pravnog lica; izvode ili kopije važnih pravnih dokumenata, ugovora i zapisnika; informacije u vezi sa granom delatnosti, privrednim i zakonodavnim okruženjem u okviru kojeg pravno lice posluje; dokaze o procesu planiranja koji uključuju revizijske programe i bilo kakve promene na njima; dokaze o revizorskom razumevanju računovodstvenog sistema i sistema interne kontrole; dokaze o procenama inherentnog rizika, rizika kontrole i dokaze u izmenama; dokaze o razmatranju rada interne revizije i postignutih zaključaka; analiza transakcija i salda računa; analiza značajnih trendova; pismo o izjavama menadžmenta dobijenim od pravnog lica; kopije finansijskih izveštaja i revizorskog izveštaja.....

Radna dokumentacija treba da sadrži:

- informacije o planiranju revizije
- informacije o obavljenim postupcima
- rezultate postupka
- zaključke.

³¹ Stanišić, dr Milovan; „Metodologija revizije“, Univerzitet Singidunum, Beograd, 2009

Revizori obično imaju i čuvaju dva tipa (registra) radnih papira: tekući registar koji se sastoji od radne dokumentacije koja podržava i odnosi se na bilanse i druge finansijske izvještaje i stalni registar koji se drži iz 3 razloga: služi kao podsetnik za razne slučajeve tokom više godina, omogućava novim zaposlenim upoznavanje sa organizacijom i politikom klijenta i čuvajući radni papir eliminiše se potreba za njegovom izradom svake godine. Identifikacija radne dokumentacije mora sadržavati: naslov je neophodan za svaki dokument, kako bi se znalo na kog se klijenta odnosi, o kojem području je reč i na koji se period odnosi, indeksiranje i upućivanje služi da se svaki član revizorskog tima brzo snađe i pronađe odgovarajuće dokumente, oznake koje se stavljaju na dokumenta kako bi se znalo je li posao obavljen i kako. Revizorska društva mogu standardizovati oznake.

Dokumentacija koja se priprema tokom revizije je vlasništvo revizora bez obzira da li ih je sam pripremio ili ih je pripremio klijent na zahtev revizora.

Cilj svake revizije je formiranje revizorskog mišljenja o finansijskim izveštajima preduzeća. Mišljenje revizora je jedini deo revizije koji korisnici vide. U prilogu je dato mišljenje revizora preduzeća Beogradski Sajam za 2007 godinu.

IZVEŠTAJ NEZAVISNOG REVIZORA

Upravnom odboru DP Beogradski sajam, Beograd

Izvršili smo reviziju priloženih finansijskih izveštaja Društvenog preduzeća Beogradski Sajam, Beograd (u daljem tekstu "Društvo"), koji obuhvataju bilans stanja na dan 31. decembra 2007. godine i odgovarajući bilans uspeha, izveštaj o promenama na kapitalu i izveštaj o tokovima gotovine za godinu koja se završava na taj dan, kao i pregled značajnih računovodstvenih politika i napomena uz finansijske izveštaje.

Odgovornost rukovodstva za finansijske izveštaje

Rukovodstvo Društva je odgovorno za sastavljanje i istinito prikazivanje ovih finansijskih izveštaja u skladu sa računovodstvenim propisima važećim u Republici Srbiji. Odgovornost rukovodstva obuhvata: uspostavljanje, primenu i održavanje internih kontrola koje su relevantne za sastavljanje i istinito prikazivanje finansijskih izveštaja koji ne sadrže materijalno značajne pogrešne iskaze, nastale usled kriminalne radnje ili greške; odabir i primenu odgovarajućih računovodstvenih politika i korišćenje računovodstvenih procena koje su razumne u datim okolnostima.

Odgovornost revizora

Naša odgovornost je da izrazimo mišljenje o priloženim finansijskim izveštajima na osnovu izvršene revizije. Reviziju smo izvršili u skladu sa Međunarodnim standardima revizije. Ovi standardi nalažu da se pridržavamo principa profesionalne etike i da reviziju planiramo i izvršimo na način koji omogućava da se, u razumnoj meri, uverimo da finansijski izveštaji ne sadrže materijalno značajne pogrešne iskaze. Revizija uključuje sprovođenje postupaka radi pribavljanja revizijskih dokaza o iznosima i obelodanjivanjima iznetim u finansijskim izveštajima. Odabrani postupci su zasnovani na revizorskom prosuđivanju, uključujući procenu rizika postojanja materijalno značajnih pogrešnih iskaza u finansijskim izveštajima, nastalih usled kriminalne radnje ili greške. Prilikom procene ovih rizika, revizor sagledava interne kontrole koje su relevantne za sastavljanje i istinito prikazivanje finansijskih izveštaja radi osmišljavanja revizorskih postupaka koji su odgovarajući u datim okolnostima, ali ne u cilju izražavanja mišljenja o delotvornosti internih kontrola pravnog lica. Revizija takođe uključuje ocenu primenjenih računovodstvenih politika i značajnih procena izvršenih od strane rukovodstva, kao i ocenu opšte prezentacije finansijskih izveštaja. Smatramo da su revizijski dokazi koje smo pribavili dovoljni i odgovarajući i da obezbeđuju osnovu za izražavanje našeg mišljenja. Kao što je obelodanjeno u Napomenama 2.14. i 19. uz finansijske izveštaje, u skladu sa Pojedinačnim kolektivnim ugovorom Društvo ima obavezu isplate otpremnina zaposlenima prilikom odlaska u penziju, kao i jubilarnih nagrada za određeni broj godina neprekidnog rada u Društvu. U skladu sa usvojenom računovodstvenom politikom, Društvo otpremnine i jubilarne nagrade izmiruje na teret tekućih rashoda. Priloženi finansijski izveštaji ne uključuju rezervisanja za naknade zaposlenima po osnovu otpremnina za odlazak u penziju i jubilarne nagrade, kao i odgovarajuća obelodanjivanja u skladu sa zahtevima MRS 19 "Naknade zaposlenima". Takođe, priloženi finansijski



BDO BC Excel
Auditors, accountants and advisers

Knez Mihailova 10
11000 Belgrade
Serbia
Tel: +381 11 3281 399; 3281 411
Fax: + 381 11 3281 808
E-mail: bdo@bdo.co.yu

IZVEŠTAJ NEZAVISNOG REVIZORA (Nastavak)

izveštaji ne uključuju rezervisanja za procenjene iznose plaćenih odsustava na koja zaposleni imaju pravo u narednom periodu za usluge izvršene do datuma bilansa stanja.

Upravnom odboru DP Beogradski sajam, Beograd

Mišljenje

Po našem mišljenju, osim za efekte koje na finansijske izveštaje ima pitanje navedeno u prethodnom pasusu, finansijski izveštaji prikazuju istinito i objektivno, po svim materijalno značajnim pitanjima, finansijsko stanje Društva na dan 31. decembra 2007. godine, kao i rezultate njegovog poslovanja i tokove gotovine za godinu koja se završava na taj dan, u skladu sa računovodstvenim propisima važećim u Republici Srbiji i računovodstvenim politikama obelodanjenim u Napomeni 2. uz finansijske izveštaje.

Beograd, 24. april 2008. godine

Milovan Popović

Ovlašćeni revizor

4. Zaključak

Revizor treba da obezbedi dokaze koji su značajni i koji potkrepljuju mišljenje revizora kao i da je revizija obavljena u skladu sa međunarodnim standardima revizije. Cilj međunarodnih standarda je da uspostavlja standarde i trajne putokaze u pogledu radne dokumentacije vezanu za reviziju finansijskih izveštaja. Revizor treba da sastavi radne papire koji su detaljni i potpuni da bi obezbedili ukupno razumevanje revizije.

Najbitniji cilj svake revizije je formiranje i saopštavanje zainteresovanim korisnicima mišljenja o saglasnosti finansijskog izveštaja sa ustanovljenim kriterijumima. Vlasnici preduzeća na osnovu finansijskih izveštaja donose važne investicione odluke, takođe i ocenjuju kvalitet rada menadžmenta. Za korisnike, računovodstveni izveštaji su veoma značajni jer im pružaju informacije za strateško odlučivanje. Veoma je važna eksterna verifikacija računovodstvenih izveštaja jer ona potvrđuje istinitost i objektivnost tih informacija i na taj način povećava sigurnost korisnika izveštaja.

Finansijski izveštaj treba da obezbedi informacije o finansijskoj poziciji, učinku, i promenama u finansijskoj poziciji, koje koriste velikom broju korisnika prilikom donošenja ekonomskih odluka. Dokazi su bitni dokumenti i informacije i na osnovu dokaza se mogu potvrditi istinitost, konzistentnost i komparativnost računovodstvenih izveštaja. Glavni princip pripreme radnih papira se ogleda u organizovanju informacija i kao da se mogu interpretirati i da se obim posla prikaže u sažetoj formi. Radni papiri treba da budu pravilno oblikovani, da sadrže zaključke, da budu indeksirani.

Menadžment mora da uspostavi sisteme kontrole poslovnih procesa, što znači da uspostavi sistem registrovanja podataka i kreiranja informacija u skladu sa odgovarajućim standardima. Nezavisna revizija svojim nalazima govori o kvalitetu napred navedenih sistema i o kvalitetu ekonomskih informacija sadržanih u računovodstvenim izveštajima.

5. Spisak literature

LITERATURA

- Stanišić, dr Milovan; „Revizija“, Univerzitet Singidunum, Beograd, 2006
- Stanišić, dr Milovan; „Metodologija revizije“, Univerzitet Singidunum, Beograd, 2009
- Andrić, dr Mirko; Krsmanović, dr Branko; Jakšić, dr Dejan; „Revizija – teorija i praksa“, Ekonomski fakultet , Subotica, 2004
- Vasiljević, dr. Kosta; „ Teorija i analiza bilansa“, Savremena administracija, Beograd, 1962
- Vitorović, dr Bogoljub; Jovanović, dr D. ”, Analiza poslovanja preduzeća sa kontrolom i revizijom”, Savremena administracija, Beograd, 1989
- Bogetić, dr Pavle; „Analiza bilansa“, Ekonomski fakultet, Podgorica, 2000
- Vidaković, dr Slobodan; „Eksterna revizija finansijskih izveštaja“, Fakultet za uslužni biznis, Novi Sad, 2007
- Slović, dr Dragoslav; „Dinamička analiza bilansa“, Fineks, Beograd, 2003
- Vidaković, dr Slobodan; „Analiza poslovanja preduzeća u tržišnoj privredi“, Megatrend - Univerzitet primenjenih nauka, Beograd, 2001
- Škarić - Jovanović, dr Kata; „Finansijsko računovodstvo“, Ekonomski fakultet, Beograd, 2007
- Knežević, dr Goranka: „Ekonomsko- finansijska analiza“, Univerzitet Singidunum, Beograd, 2007
- Poznanić-Leko, Vera; „ Računovodstvo“, Zavod za udžbenike i nastavna sredstva, Beograd, 2004
- Milojević, dr Dušan; „Revizija finansijskih izveštaja“, Fakultet za trgovinu i bankarstvo Braća Karić i Beogradska bankarska akademija, Beograd ,2006
- Andrić, dr Mirko; Jakšić, dr Dejan; „Revizija u funkciji kontrolinga“, Ekonomski fakultet , Subotica 2004
- Petrović, dr Zoran; „ Priručnik za primenu međunarodnih standarda finansijskog izveštavanja“, Informativno poslovni centar, Beograd, 2009
- Rodić, dr Jovan; Vukelić, dr Gordana; „ Teorija, politika i analiza bilansa“, Poljoprivredni fakultet, Beograd, 2007

NEAUTORIZOVANI IZVORI:

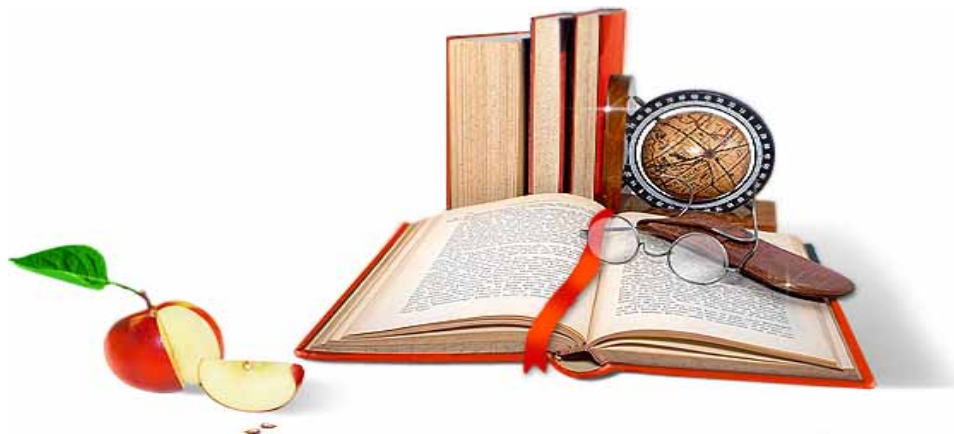
- Zakon o računovodstvu i reviziji („Službeni glasnik RS“, br. 46/06) i podzakonski propisi doneti na osnovu ovog zakona
- MRS 8 – Neto dobitak ili gubitak perioda, fundamentalne greške i promene računovodstvenih politika
- MRS16 – Nekretnine, postrojenja i oprema

INTERNET ADRESE I IZVORI:

- www.mfin.sr.gov.rs - **MINISTARSTVO FINANSIJA RS**
- www.slglasnik.com - **SLUŽBENI GLASNIK**
- www.parlament.sr.gov.rs - **SKUPŠTINA RS**
- www.kombeg.rs – **PRIVREDNA KOMORA BEOGRADA**
- www.ief.rs – **INSTITUT ZA EKONOMIKU I FINANSIJE**

BESPLATNI GOTOVI SEMINARSKI, DIPLOMSKI I MATURSKI RAD.

**RADOVI IZ SVIH OBLASTI, POWERPOINT PREZENTACIJE I DRUGI EDUKATIVNI
MATERIJALI.**



WWW.SEMINARSKIRAD.ORG

WWW.MATURSKIRADOVI.NET

WWW.MATURSKI.NET

WWW.SEMINARSKIRAD.INFO

WWW.MATURSKI.ORG

WWW.ESSAYSX.COM

WWW.FACEBOOK.COM/DIPLOMSKIRADOVI

NA NAŠIM SAJTOVIMA MOŽETE PRONAĆI SVE, BILO DA JE TO **[SEMINARSKI](#)**, **[DIPLOMSKI](#)** ILI **[MATURSKI](#)** RAD, POWERPOINT PREZENTACIJA I DRUGI EDUKATIVNI MATERIJAL. ZA RAZLIKU OD OSTALIH MI VAM PRUŽAMO DA POGLEDATE SVAKI RAD, NJEGOV SADRŽAJ I PRVE TRI STRANE TAKO DA MOŽETE TAČNO DA ODABERETE ONO ŠTO VAM U POTPUNOSTI ODGOVARA. U BAZI SE NALAZE **[GOTOVI SEMINARSKI, DIPLOMSKI I MATURSKI RADOVI](#)** KOJE MOŽETE SKINUTI I UZ NJIHOVU POMOĆ NAPRAVITI JEDINSTVEN I UNIKATAN RAD. AKO U **[BAZI](#)** NE NAĐETE RAD KOJI VAM JE POTREBAN, U SVAKOM MOMENTU MOŽETE NARUČITI DA VAM SE IZRADI NOVI, UNIKATAN SEMINARSKI ILI NEKI DRUGI RAD RAD NA LINKU **[IZRADA RADOVA](#)**. PITANJA I ODGOVORE MOŽETE DOBITI NA NAŠEM **[FORUMU](#)** ILI NA **MATURSKIRADOVI.NET@GMAIL.COM**