

Mr.sc. Maja Letica

REVIZIJA vježbe II dio_1



Mostar, 2013.

Primjer 1

Na temelju sljedećeg primjera vidimo koja vrsta revizije (revizija financijski izvještaja, revizija podudarnosti ili revizija poslovanja) najbolje opisuje djelatnost koja se provodi, te vrstu revizora koji obavlja reviziju (vanjski, interni ili državni).

- a) Procijeniti politike i postupke Ministarstva za hranu i lijekove glede donošenja novih lijekova na tržištu.
(REVIZIJA POSLOVANJA – DRŽAVNI REVIZOR)

- a) Utvrditi objektivan i realan prikaz bilance, izvještaja o dobiti i izvještaja o novčanom toku *Ajax Chemical*.
(REVIZIJA FINANCIJSKIH IZVJEŠTAJA - VANJSKI REVIZOR)

- c) Ispitati postupke plaćanja u Odjelu za obveze prema dobavljačima kod nekog velikog proizvođača.
(REVIZIJA PODUDARNOSTI ILI POSLOVANJA – INTERNI ILI VANJSKI)

Primjer 1

- d) Procijeniti opravdanost predviđenih najamnina za planiranu izgradnju kuća za osobe s niskim primanjima.
(REVIZIJA POSLOVANJA – DRŽAVNI ILI VANJSKI REVIZOR)
- e) Procijeniti učinkovitost upotrebe resursa u Odjelu za pružanje kompjuterskih usluga nekog poduzeća.
(REVIZIJA POSLOVANJA – INTERNI ILI VANJSKI)
- f) Revidirati poreznu prijavu ortaštva u svezi s promjenama na nekretninama.
(REVIZIJA PODUDARNOSTI – DRŽAVNI)
- g) Istražiti mogućnost krivotvorenja platnog popisa u mirovinskom fondu radničkog sindikata.
(REVIZIJA PODUDARNOSTI-DRŽAVNI ILI VANJSKI)

Primjer 2

- Dale Boucher, vlasnik malog poduzeća koje se bavi elektronikom, zamolio je revizora Sally Jones da revidira poslovne knjige tog poduzeća. Boucher je naglasio da reviziju treba dovršiti na vrijeme da se revidirani financijski izvještaji pošalju banci kao dio prijave za zajam. Jonesova je odmah prihvatila reviziju te je pristala da izvještaj preda u roku od mjesec dana. Boucher je pristao platiti naknadu za reviziju kao i postotak od zajma ako mu zajam bude odobren.
- Na toj reviziji Jonesova je uposlila dva revizora (koji su tek diplomirali). Rekla im je da ne troše vrijeme na uvid u internu kontrolu, nego da se usmjere na dokazivanje matematičke točnosti u glavnoj knjizi i analitičkom knjigovodstvu te na zbrajanje podataka iz računovodstvene dokumentacije.
- Nakon dva tjedna računovođe su predali financijske izvještaje bez bilješki, na temelju kojih je Jonesova pripremila pozitivan revizorski izvještaj.
- No njezin izvještaj se nije odnosio na općeprihvaćena računovodstvena načela, osim toga nisu provedeni nikakvi revizijski postupci kojima se potvrđuje kontinuirana usklađenost s takvim načelima.

Kratki opis općeprihvaćenih revizijskih standarda (opći, izvođenja i izvještavanja)

1. Reviziju provode tehnički obučene i stručne osobe
2. Potreba neovisnog stava revizora
3. Dužna profesionalna pažnja

1. Plan posla i nadzor rada

2. Poznavanje interne kontrole

3. Probavljanje dokaza

1. Izvještaji moraju biti u skladu s općeprihvaćenim računovodstvenim načelima

2. Izvještaji upućuju na okolnosti u kojima se u tekućem razdoblju računovodstvena načela nisu dosljedno provodila u odnosu na prethodno

3. Ako u revizorskom izvještaju nije drugačije navedeno, objavljivanje podataka u izvješću smatra se ispravnim

4. Revizorski izvještaj sadržava mišljenje o financijskim izvještajima u cjelini. Ako nije moguće navesti mišljenje moraju se navesti jasni razlozi.

Revizijski postupci koji nisu u skladu s općeprihvaćenim revizijskim standardima

1. Neprihvatljivo uposliti dva tek diplomirana studenta
2. Uslijed financijske koristi za samog revizora, on nije u mogućnosti biti neovisan i objektivan
3. Nije bilo nadzora nad radom pomoćnika

1. Nije bilo ni plana ni odgovarajućeg nadzora

2. Nije bilo proučavanja interne kontrole

3. Nisu traženi dokazi kao potvrdu financijskih izvještaja, samo su zbrojene stavke izvještaja

1. U revizorskom izvještaju u primjeru ovaj dio nije naglašen

2. Nekorektan postupak pregleda gđe Jones nije joj omogućio da ustanovi jesu li se načela dosljedno primjenjivali

3. U ovom slučaju podaci nedostaju i u financijskim izvještajima komitenta i u revizorskom izvješću

4. Izvještaj gđe Jones sadrži iskazano revizorsko mišljenje, no takvo mišljenje se ne temelji na rezultatima pravilnog revizorskog postupka

Primjer 3

Kakvu će preporuku interna kontrola dati Tomu Tuffnutu o tome kako da na najbolji način podjeli dužnosti na tri računovodstvena službenika.

Dužnosti koje treba raspodjeliti po savjetu revizora:

1. odgovornost za novčana sredstva u blagajni
2. otvaranje pošte i popisivanje novčanih primitaka
3. deponiranje novčanih primitaka u banku
4. vođenje analitičke evidencije potraživanja od kupaca
5. određivanje sumnjivih i spornih potraživanja
6. vođenje dnevnika novčanih izdataka
7. priprema čekova za podnošenje na potpis
8. usklađivanje s bankovnim izvodom

Primjer 3

Računovodstveni službenik 1:

- odgovornost za novčana sredstva u blagajni
- vođenje analitičke evidencije potraživanja od kupaca
- usklađivanje s bankovnim izvodom

Računovodstveni službenik 2:

- otvaranje pošte i popisivanje novčanih primitaka
- priprema čekova za podnošenje na potpis

Računovodstveni službenik 3:

- deponiranje novčanih primitaka u banku
- određivanje sumnjivih i spornih potraživanja
- vođenje dnevnika novčanih izdataka

Primjer 4

1. Ocijenite jake i slabe strane uvjeta kojima se u ovom poduzeću provodi kontrola.
 2. Koji su faktori uvjeta u kojima se provodi kontrola doveli do Harrisove manipulacije zaliham a i olakšali je?
- Poduzeće Preview, proizvođač s diverzificiranim programom, ima pet podružnica koje posluju širom SAD-a i Meksika. Poduzeće je obično dopuštalo svojim podružnicama autonomnost u poslovanju, a do intervencija je dolazilo samo ukoliko nisu ostvareni planirani rezultati.
 - U poduzeću ne postoji odjel za internu reviziju te se oslanja na Vaše poduzeće koje treba ispitati internu kontrolu svake podružnice.
 - Chip Harris je glavni direktor podružnice Fabricator Division. Svake godine uspio je povećati profitabilnost. Velik dio povećanja profitabilnosti proizišao je iz agresivnog snižavanja troškova, uključujući i značajno smanjenje kontrole nad zaliham a.

Primjer 4

- U predhodnoj godini pojavio se novi konkurent na tržištu i ponudio značajna sniženja cijena kako bi preuzeo tržišni udio.
- Haris je odgovorio na konkurentov postupak sniženjem svojih cijena nadajući se da će tako zadržati tržišni udjel.
- Više nema niti jedno područje gdje se troškovi mogu smanjiti, te kako bi povećao profitabilnost, Haris se odlučio na manipulaciju zalihama budući da one predstavljaju veliki udio u bilanci te da je kontrola zaliha slaba.
- Haris na ovu manipulaciju gleda kao na kratkoročno rješenje za pad profita koji je uslijedio kao posljedica konkurentskog smanjenja cijena. Haris je uvjeren da će jednom kada konkurent prestane snižavati cijene ili bankrotira, pogrešno iskazane zalihe moći ispraviti bez velikih problema.

Primjer 4

1.) Dobre strane uvjeta kojima se provodi kontrola u poduzeću „Preview“:

- Uprava je poštena i cjelovita
- Poduzeće ima kodeks o ponašanju
- Poduzeće zapošljava stručnjake
- Uprava je vrlo konzervativna u primjeni računovodstvenih načela
- Vanjski revizor ispituje internu kontrolu svake podružnice

Loše strane uvjeta u kojima se provodi kontrola u poduzeću:

- Podružnice posluju autonomno s ograničenim nadzorom (uprava intervenira samo ukoliko nisu ostvareni planirani rezultati)
- Uprava i revizorski odbor nisu jako aktivni
- Postoji ograničeni nadzor praktične primjene kodeksa o ponašanju zaposlenih
- Plaće zaposlenih ovise o profitabilnosti - to samo po sebi nije slaba strana, ali u postojanje ostalih predstavlja problem za revizora
- Poduzeće nema odjel interne revizije

Primjer 4

2.) Faktori koji su doveli do Harisove manipulacije zaliha i olakšali je:

- Kao glavni direktor Haris ima veliki poticaj da postiže visoke rezultate
- Njegova podružnica je posljednjih sedam godina svake godine uspjela povećati profitabilnost, i njegova plaća ovisi o postignutoj profitabilnosti podružnice
- Konkurencija u gospodarskoj djelatnosti je žestoka, i prodajne cijene polako padaju
- Zalihe predstavljaju veliki iznos u bilanci, i kontrola zaliha je slaba
- U poduzeću ne postoji odjel za internu reviziju, i postoji ograničeni nadzor od strane uprave.

Primjer 5

- Ocijeniti potrebu za revizijom Greenbloom Garden Centers, malog poduzeća u privatnom vlasništvu iz Orlanda na Floridi, koje ima dvije trgovine.
- 100% dionica poduzeća u vlasništvu je obitelji Greenbloom koja upravlja njegovim poslovanjem.
- Prihodi od prodaje u trgovinama bilježe brzi rast i izgleda da postoji tržište za njihov koncept prodaje –snabdijevanje masivnom vrtnom opremom po malim cijenama.
- Pripremljeni su financijski izvještaji ali nisu revidirani. Poduzeće nema dugova, no razmišlja o proširenju poslovanja na ostale gradove u Floridi. No takvim proširivanjem može doći do dugoročnog zaduživanja što će vjerojatno oslabiti kontrolu članova obitelji nad svakodnevnim poslovanjem. Obitelj ne namjerava prodati dionice poduzeća.

Primjer 5

- Ovdje postoje dva važna razloga zbog kojih je neophodno provesti reviziju poduzeća Greenbloom Garden Centers:
 - Prvo, poduzeće će morati dugoročno financirati svoje širenje u druge gradove na Floridi. Najvjerojatnije je da će izvori njihovog dugoročnog zaduživanja biti banke ili osiguravajuća društva, koji općenito traže revidirane financijske izvještaje prije davanja pozajmice i zahtijevaju revidirane financijske izvještaje u razdoblju do konačne naplate dugovanja.
 - Drugo, kako se poduzeće bude širilo, obitelj će izgubiti nadzor nad dnevnim poslovanjem u trgovinama. Revizija može obitelji omogućiti dodatni nadzor nad proširenim poslovanjem poduzeća.

Primjer 6

- Revizor Terri Harrison raspravljala je o raznim pitanjima glede izvješćivanja sa svoja tri revizijska komitenta. Komitenti su iznijeli sljedeće situacije i upitali se kako će one djelovati na revizorski izvještaj.
- Komitent je proporcionalnu metodu amortizacije strojeva zamijenio metodom prema kojoj se amortizacija obračunava na način da se stopa amortizacije udvostruči te primjenjuje na preostali saldo. I revizor i komitent dijele mišljenje da nova metoda amortizacije bolje odražava upotrebu strojeva u proizvodnji. Komitent se slaže s revizorovim mišljenjem da je ova promjena značajna, no smatra da je treba objaviti samo u "sažetku značajnih računovodstvenih politika", tj. bilješki uz financijske izvještaje, a ne u revizorskom izvještaju.
- Komitent ima ugovor o zajmu koji ograničava iznos dividendi koje mogu biti isplaćene u novcu i iziskuje izračunavanje pokazatelja tekuće likvidnosti. Komitent poštuje odredbe ugovora, ali smatra da navedeno ograničenje nije potrebno objaviti u financijskim izvještajima.
- Te je godine komitent uredno proknjižio stjecanje tuzemnog poduzeća u kojem je većinski vlasnik, no u konsolidiranim financijskim izvještajima neto dobit nije objavio na odgovarajući način. Komitent i revizor se slažu da u tim izvještajima neto dobit u značajnoj mjeri pogrešno iskazana, no smatra da manjinski dioničari trebaju pribaviti financijski izvještaj poduzeća, te iz njih uzeti odgovarajuće potrebne informacije.

Primjenjivi općeprihvaćeni standard izvješćivanja

- U izvještaju će se navesti okolnosti u kojima se u tekućem razdoblju općeprihvaćena načela nisu dosljedno provodila u odnosu na prethodna razdoblja.

- Ukoliko u revizorskom izvještaju nije navedeno drugačije, objavljivanje podataka u financijskim izvještajima smatra se razumno ispravnim.

- U izvještaju se navodi jesu li financijski izvještaji prikazani u skladu s općeprihvaćenim računovodstvenim načelima.

Povezanost slučaja i standarda izvješćivanja

- Promjena u računovodstvenoj politici odražava se na njezinu dosljednu primjenu. Ako je promjena značajna revizor je mora uvrstiti u revizorski izvještaj u djelu u kojem tumači bitne aspekte provedene revizije.

- Podatak koji je od suštinske važnosti za objektivno i realno prikazivanje financijskih izvještaja mora se objaviti u skladu s općeprihvaćenim računovodstvenim načelima, mora se objaviti u financijskim izvještajima, ili u bilješci uz financijske izvještaje. Uvjeti ugovora o zajmu, kao i njegove ograničavajuće odredbe, moraju se objaviti. Ukoliko komitent odbije objaviti tako značajan podatak, revizor ga mora navesti u svojem izvještaju i izjaviti suzdržanost (rezervu).

- Nepravilno iskazivanje značajnog podatka o manjinskom interesu u zadržanoj dobiti ili neto dobiti, ne slaže se s općeprihvaćenim računovodstvenim načelima. Revizor mora taj podatak objaviti u svojem izvještaju i na taj dio dati rezervu.

Primjer 7

- Vanjski revizor Dodge istražuje financijske izvještaje proizvodnog poduzeća koje ima značajan iznos potraživanja od kupaca.
- Dodge je zadovoljan što su potraživanja ispravno zbrojena, klasificirana i procijenjena prema općeprihvaćenim računovodstvenim načelima, te planira koristiti konfirmacije salda potraživanja kako bi zadovoljio treći standard provedbe u vezi s potraživanjima.
 - a) Identificirati i opisati dva oblika konfirmacije salda potraživanja i navesti koje će faktore Dodge uzeti u obzir prilikom utvrđivanja kada upotrijebiti koji oblik.
 - b) Pretpostaviti da je Dodge od poslanih konfirmacija salda primio zadovoljavajuće odgovore i opisati kako može procijeniti naplativost potraživanja od kupaca.

Primjer 7

Rješenje:

(A) Dva su oblika potvrđivanja salda potraživanja: pozitivni i negativni.

- Kod pozitivne potvrđivanja od kupca se traži odgovor bez obzira na njegovo mišljenje o točnosti navedenog iznosa. Pozitivne potvrđivanja salda prikladnije je koristiti u slučaju velikih salda, kad postoji mogućnost velikog broja potraživanja po sporovima ili s nepravilnostima ili netočnostima.
- Prema negativnoj od kupca se traži odgovor samo ako se ne slaže s iznosom duga prema komitentu. Negativne potvrđivanja su korisne u slučaju kada je interna kontrola učinkovita, postoji veliki broj potraživanja s malim saldovima i postoji mala mogućnost da kupci previde primljene potvrđivanja.

(B) Dužnikovo saznanje o tome da postoji obveza prema određenom poduzeću ne upućuje na to je li obveza naplativa. Dobar pokazatelj naplativosti je starosna lista potraživanja. Općenito, što je račun stariji, to je manje vjerojatno da će se naplatiti. Dodge bi trebao analizirati i ispitati starosnu listu potraživanja kako bi odredio primjerenost ispravka za sumnjiva i sporna potraživanja. Komitent mora uskladiti eventualne značajne razlike.

Primjer 8

- Za svaku ilustraciju izaberite komponentu revizijskog rizika koja je najizravnije ilustrirana. Komponente revizijskog rizika mogu se koristiti jednom, više puta ili niti jednom.
- Komponente revizijskog rizika:
 - A) Poslovni rizik
 - B) Kontrolni rizik
 - C) Rizik neotkrivanja
 - D) Inherentni rizik

Rizik u reviziji

- Dvije osnovne vrste rizika s kojima se revizor susreće pri reviziji financijskih izvještaja jesu revizijski rizik i poslovni rizik.

Revizijski rizik jest rizik da revizor može nesvjesno (bez znanja) pogriješiti kod odgovarajućeg oblikovanja mišljenja o financijskim izvještajima koji su značajno pogrešni.

Rizik poslovanja je rizik da se revizor izloži gubitku ili povredi profesionalne prakse zbog sudskog spora, negativnog mišljenja javnosti ili drugih događaja vezanih uz financijske izvještaje koje revidira i za koje izrađuje revizijski izvještaj.

Rizik u reviziji

- Model revizijskog rizika može se primijeniti na razini ukupnih financijskih izvještaja i na razini pojedine stavke ili vrste poslovnih događaja.
- Model revizijskog rizika, kad se primjenjuje na razini financijskih izvještaja, može se odrediti kao:

$$RR = IR \times KR \times RN$$

gdje je

- RR = revizijski rizik (rizik da revizor može pogriješiti kod formiranja mišljenja o značajno pogrešnim financijskim izvještajima),
- IR = inherentni rizik (rizik da će značajna pogreška nastati, uz pretpostavku da nije u svezi s internom kontrolom),
- KR = kontrolni rizik (rizik da interna kontrola neće spriječiti ili uočiti značajnu pogrešku koja se može dogoditi),
- RN = rizik neotkrivanja (rizik da revizor neće otkriti značajnu pogrešku koja postoji u financijskim izvještajima).

| | |
|---|--------------------|
| Komitent ne uspijeva otkriti pronevjeru zaposlenih na vrijeme jer se bankovni računi ne usklađuju mjesečno. | Kontrolni rizik |
| Lopovima je primamljiviji novac od zaliha ugljena. | Inherentni rizik |
| Revizor postupkom konfirmacije potraživanja ne otkriva značajnu pogrešku. | Rizik neotkrivanja |
| Plaćanja su izvršena bez odgovarajućeg odobrenja. | Kontrolni rizik |
| Podjela dužnosti je neodgovarajuća. | Kontrolni rizik |
| Nije izvršen potreban neovisan revizijski postupak. | Rizik neotkrivanja |
| Sumnja se na nastanak značajne pogreške na računu primljenih mjenica, uz pretpostavku da ne postoji odgovarajuća interna kontrola. | Inherentni rizik |
| Zbog tehnološkog napretka zastarijevaju glavni proizvodi. | Inherentni rizik |
| Revizor vrši reviziju sukladno revizijskim standardima, ali dioničari tuže revizora za izdavanje pogrešnih financijskih izvještaja. | Poslovni rizik |
| Komitentu društva XYZ za nastavak poslovanja nedostaje obrtni kapital. | Inherentni rizik |



Pitanja?