

PRIMENA REVIZORSKIH POSTUPAKA NA BILANSNU POZICIJU NEKRETNINE POSTROJENJA I OPREMA – STUDIJA SLUČAJA

Sanja Vlaović*

Sažetak: Cilj revizije je da sprovede detaljno ispitivanje celokupnog poslovanja svog klijenta da bi mogao da izrazi mišljenje o tome da li finansijski izveštaji istinito i objektivno prikazuju realno stanje u preduzeću. Sprovođenje revizorskih postupaka se obavlja u skladu sa standardima, postulatima, konceptima i ciljevima revizije. Revizor se najpre upoznaje sa klijentom, njegovom računovodstvenom politikom, određuje prag materijalnosti, sakuplja dokaze putem kontrolnih i suštinskih testova i izražava mišljenje.

Ključne reči: materijalnost u reviziji, analitičke procedure, kontrolni rizik, suštinski testovi, revizorsko mišljenje

Abstract: The purpose of an audit is to examine thoroughly the entire business operation of its client to be able to state whether the financial reports show the actual position of the company in a true and objective manner. The audit procedures are carried out in accordance with the standards, postulates, concepts and goals of the audit. First of all, the auditor gets acquainted with the client, his/her accounting policy, defines a material limit (a material threshold), collects evidences by means of control and real tests and then states his viewpoint.

Key words: a material limit/threshold, analytical, procedures, control risk, real tests, audit's opinion

Uvod

Obavezu angažovanja revizorske kuće, radi sastavljanja revizorskih izveštaja imaju srednja i velika preduzeća. Nakon obelodanjivanja osnovnih finansijskih izveštaja, revizori razvijaju globalnu strategiju, plan i program revizije, sprovode proces revizije i na osnovu svih prikupljenih informacija formiraju mišljenje i vrše izradu revizorskog izveštaja.

Na primeru jedne bilansne pozicije Nekretnine, postrojenja i opreme, preduzeća „XY“ možemo pokazati na koji način revizori proveravaju ispravnost finansijskih izveštaja. Sprovođenjem revizorskih postupaka utvrđuje se da li postoje materijalno značajne greške koje bi uticale na korisnike finansijskih izveštaja na pogrešno zaključivanje i donošenje loših poslovnih odluka ili pak da li finansijski izveštaji oslikavaju istinit i objektivni prikaz stvarnog stanja u datom preduzeću.

Računovodstvena politika ad „xy“ novi sad

Primena međunarodnih računovodstvenih standarda podrazumeva i primenu računovodstvenih politika propisanih tim standardima, koje se odnose na imovinu, obaveze i utvrđivanje prihoda, rashoda i rezultata poslovanja preduzeća.

Računovodstvene politike su specifični principi, osnove i pravila u vezi sa pripremom i prezentacijom finansijskih izveštaja.

Nekretnine, postrojenja i oprema priznaju se kao sredstva kada je verovatno da će preduzeće ostvariti buduće ekonomske koristi u vezi sa tim sredstvima, kada se troškovi tog sredstva za preduzeće mogu pouzdano utvrditi i za koje se očekuje da će se koristiti duže od jedne godine.

Početno vrednovanje stavke nekretnina, postrojenja i opreme, vrši se po nabavnoj vrednosti, pod uslovom da se može pouzdano utvrditi. Nabavna vrednost sastoji se od nabavne cene uvećane za sve zavisne troškove

* Sanja Vlaović, saradnik u nastavi, Visoka poslovna škola strukovnih studija, Novi Sad

nabavke. Vrednovanje naknadnih izdataka u nekretnine, postrojenja i opremu vrši se kada se radi o ulaganjima koja produžavaju korisni vek upotrebe sredstava, povećava kapacitet, unapređuje sredstvo, čime se poboljšava kvalitet proizvoda, bitno se smanjuju troškovi proizvodnje u odnosu na troškove pre ulaganja.

Uključivanje ovih ulaganja u knjigovodstvenu vrednost vrši se proporcionalnom korekcijom nabavne vrednosti i ispravke vrednosti ili samo korekcijom ispravke vrednosti. Troškovi servisiranja, tehničkog održavanja, manje opravke i ostalo ne povećavaju vrednost sredstava već predstavljaju rashod perioda.

Nakon početnog priznavanja po nabavnoj vrednosti, stavke nekretnina, postrojenja i opreme iskazuju se po revalorizovanom iznosu, koji izražava njihovu poštenu vrednost na dan revalorizacije, umanjenoj za ukupan iznos ispravki vrednosti po osnovu amortizacije i ukupan iznos ispravki vrednosti po osnovu gubitka zbog obezvređivanja.

Revalorizacija se vrši onoliko redovno koliko je dovoljno da se iskazani iznos ne razlikuje značajno od iznosa koji bi se utvrdio da je primenjen postupak iskazivanja po poštenoj vrednosti na dan bilansa stanja.

Prilikom revalorizacije nekretnine, postrojenja i opreme, revalorizuju se sve nekretnine, postrojenja i oprema iz grupe kojoj to sredstvo pripada.

Poštenu vrednost postrojenja i opreme obično čini njihova tržišna vrednost koja se utvrđuje procenom. Odluku o potrebi vršenja revalorizacije (procene) nekretnina, postrojenja i opreme za tekuću godinu donosi uprava preduzeća i imenuje komisiju i/ili ovlašćenog procenitelja da izvrši revalorizaciju (procenu).

Nekretnine, postrojenja i oprema amortizuju se na sistematskoj osnovi tokom korisnog veka upotrebe sredstava. Amortizacija se obračunava proporcionalnom metodom tokom procenjenog korisnog veka upotrebe sredstava. Procenjeni korisni vek upotrebe sredstava po potrebi se preispituje i ako su očekivanja značajno različita od prethodnih procena, stope amortizacije se prilagođavaju za tekuće i buduće periode. Za nekretnine, postrojenja i opremu utvrđuje se korisni vek trajanja i stope amortizacije u posebnom aktu o stopama amortizacije.

Amortizacija nekretnina, postrojenja i opreme vrši se za svako posebno sredstvo, s ciljem da se sredstva u potpunosti otpišu u toku njihovog korisnog veka trajanja, primenom sledećih amortizacionih stopa:

Tabela 1. Primenjene amortizacione stope

Vrsta osnovnog sredstva	Stopa amortizacije (%)
Nekretnine	1,30-5,00
Oprema za osnovnu delatnost	7,70-20,06
Vozila	14,30-15,50
Računarska oprema	12,50-20,00
Ostala oprema	5,00-20,05
Softver	20,00%

Utvrđivanje preliminarnog iznosa materijalnosti

Tabela 2. Tabela za izračunavanje materijalnosti¹

- u 000 din -

Ukupan prihod donja granica	Ukupan prihod gornja granica	Gornja granica materijalnosti	Donja granica materijalnosti
0,00	10.000,00	5,00	3,50
10.001,00	50.000,00	3,50	2,00
50.001,00	100.000,00	2,00	1,40
100.001,00	250.000,00	1,40	1,00
250.001,00	400.000,00	1,00	0,70
400.001,00	1.000.000,00	0,70	0,50
1.000.001,00	6.000.000,00	0,50	0,20

Ukupan prihod = 1,554.528.000 din.

Iznos preliminarne materijalnosti se dobija množenjem ukupnog prihoda i procenta materijalnosti iz predložene tabele. Kako se ukupan prihod nalazi između 1,000.001 i 6,000.000 hiljada dinara, da bi se izračunalo procenat materijalnosti koji odgovara datom prihodu potrebno je staviti u odnos razliku između gornje i donje granice materijalnosti sa razlikom između gornje i donje granice ukupnog prihoda i sve pomnožiti sa razlikom između datog prihoda i donje granice ukupnog prihoda. Dobija se procenat koji je potreban oduzeti od gornje granice materijalnosti i konačno dobija se procenat materijalnosti od 0,47%, koji se množi sa ukupnim prihodom, odnosno:

$$1,554.528.000 * 0,47\% = 7,306.282 \text{ din.}$$

Na osnovu prethodnog izračunavanja možemo zaključiti da vrednost preliminarne materijalnosti iznosi 7,306.282 dinara, što znači da greška na nivou finansijskog izveštaja manja od 7,306.282 dinara neće biti uzimana kao značajna za formiranje mišljenja o istinitosti i objektivnosti, odnosno svaka greška koja je veća od 7,306.282 dinara, kažemo da je materijalno značajna i da korisnici finansijskih izveštaja na osnovu njih mogu doneti pogrešne odluke.

Alociranje materijalnosti

Da bi se izračunalo koliko iznosi nivo materijalnosti za pojedine bilansne pozicije, potrebno je da staviti u odnos vrednost pojedine bilansne pozicije sa ukupnom vrednosti imovine. Dobija se procenat koji se množi sa izračunatim nivoom materijalnosti. Za poziciju Nekretnina, postrojenja i oprema, materijalnost se izračunava na sledeći način:

$$1,799.858 / 2,870.567 * 100 = 62,70\%$$

¹ Dr Mirko Andrić, dr.Branko Krsmanović, dr.Dejan Jakšić, „Revizija – teorija i praksa“, Proleter ad Bečej,2004. god. str.143

$$62,70\% * 7,306.282 = 4,581.038$$

Na osnovu prethodnih izračunavanja može zaključiti da materijalnost za poziciju Nekretnine, postrojenja i oprema iznosi 4,581.038 dinara. Međutim, izračunati nivo materijalnosti je moguće revidirati u toku revizije na osnovu stečenog utiska o nivou pouzdanosti sistema internih kontrola. Revidirati se može na veći ili manji iznos alocirane materijalnosti.

Analitičke procedure

Na osnovu analitičkih procedura revizori uspostavljaju odnose između različitih finansijskih i nefinansijskih informacija, tumače i proučavaju dati odnos i izvode značajne zaključke. Mogu se upoređivati finansijske informacije tekućeg perioda sa informacijama u prethodnoj godini, upoređivati plan sa izvršenjem, finansijske informacije određenog preduzeća sa informacijama u grupi srodnih delatnosti...

	Zemljište, zasadi i građ.objekti	Postrojenja i oprema	Osnovna sred.u pripremi i dati avansi	Ukupno
Nabavna vrednost				
Stanje 31.12.2005.	476.048	966.122	93.284	1.535.454
Direktne nabavke	-	-	997.214	997.214
Prenos	7.987	26.065	-34.052	-
Rashodovanje i prodaja	-980	-5.414	-	-6.394
Stanje 31.12.2006.	483.055	986.773	1.056.446	2.526.274
Ispravka vrednosti				
Stanje 31.12.2005.	52.085	559.602	-	611.687
Tekuća amortizacija	11.793	107.972	-	119.765
Rashodovanje i prodaja	-393	-4.643	-	-5.036
Stanje 31.12.2006.	63.485	662.931		726.416
Sadašnja vrednost 31.12.2006.	419.570	323.842	1.056.446	1.799.858
Sadašnja vrednost 31.12.2005.	423.963	406.521	93.284	923.768

Tabela 3. prikazuje nabavnu vrednost i ispravku vrednosti nekretnina, postrojenja i opreme na početku godine, na kraju godine i promene u toku 2006. godine. Iz tabele 3. može se videti da su osnovna sredstva u pripremi značajno povećana. Osnovna sredstva u pripremi se odnose na građevinski objekat (novu proizvodnu halu), koji se najvećim delom izgradio 2006. godine. Jedan deo osnovnih sredstava u pripremi je osposobljen za rad pred kraj 2006. godine što se i vidi u tabeli, izvršen je prenos na građevinske objekte i opremu, a ostatak osnovnih sredstava u pripremi stavljen je u upotrebu 2007. godine. U 2006. godini došlo je i do otuđenja i rashodovanja određenih sredstava iz grupe građevinskih objekata i opreme.

Ocena pouzdanosti sistema internih kontrola

Izvršena je preliminarna ocena sistema internih kontrola AD "XY", a dokumentovanje sistema može se izvršiti opisno: Za svaku nabavku ili prodaju osnovnog sredstva oduku donosi upravni odbor. Međutim ukoliko se radi o nabavci i prodaji koja je manje vrednosti tada odluku može doneti i potpisati generalni direktor bez saglasnosti članova upravnog odbora.

Uz svaku ulaznu ili izlaznu fakturu koja se odnosi na nabavku ili prodaju nekretnine, postrojenja ili opreme, priložena je i odluka nadležnog organa. Kada su u pitanju nabavke osnovnog sredstva iz inostranstva tada kao prilog stoji i JCI (jedinствена carinska deklaracija) i obračun carinskog duga. Pri posmatranju procesa fakturisanja nekretnina, postrojenja i opreme, primećuje se da su sve fakture numerisane.

Prilikom aktiviranja osnovnog sredstva, svakom se određuje jedinstveni inventarni broj. Numeracija osnovnih sredstava se vrši na osnovu određenih ključeva. Najpre po organizacionoj jedinici gde pripada sredstvo (Proizvodno – tehnički i razvojni sektor, Sektor pravnih i opštih poslova i itd.) i po fizičkoj strukturi gde je zaista smešteno osnovno sredstvo (hala 1, upravna zgrada itd.). Svaki sektor vrši popis osnovnih sredstava koje poseduje, a popisne liste potpisuje odgovorno lice, odnosno direktor sektora.

Amortizacija se obračunava za svako osnovno sredstvo proporcionalnom metodom kako je utvrđeno računovodstvenom politikom. Obračun amortizacije počinje narednog meseca u odnosu na dan kada je osnovno sredstvo stavljeno u upotrebu. Kod osnovnih sredstava kao što su transportna sredstva ili npr. kompjuterska oprema, obično je datum nabavke isti kao i datum stavljanja u upotrebu. Međutim, kod opreme (mašine koje služe direktnom obavljanju primarne delatnosti preduzeća, peć, pakerica) datum nabavke se uglavnom razlikuje od datuma aktiviranja, jer je potrebno vreme da se osposobi osnovno sredstvo za njegovu upotrebu (montaža, koja može da traje i po nekoliko nedelja). Za osnovno sredstvo koje se prodaje obračunava se amortizacija do dana prodaje.

Povremeno se vrši usaglašavanje analitičke i sintetičke evidencije. Izvršena je segregacija dužnosti, tako da različite osobe donose odluku o nabavci ili otuđenju osnovnog sredstva, vrše plaćanje, računovodstveno evidentiraju sve promene u poslovnim knjigama.

Preduzeće poseduje kvalitetnu računovodstvenu podršku. Sve aktivnosti se evidentiraju u jedinstven program, čije su funkcije integrisane. Međutim, operativni radnici mogu da koriste samo deo programa koji se odnosi na opis njihovog radnog mesta. Samo generalni direktor, šef računovodstva i finansijski direktor imaju pristup celokupnom programu. Na taj način mogu da sastavljaju izveštaje, imaju nadzor u svakom sektoru, analiziraju podatke i donose odluke. Pri samom startovanju programa svaki pristupilac ima svoju šifru i ukoliko se pojavi neka greška vrlo lako se može otkriti ko je pogrešno evidentirao, sa kog računara i u koje vreme. Podrška za održavanje programa postoji unutar preduzeća, pa ukoliko nastane neki problem, vreme za njeno otklanjanje je svedeno na najkraće vreme.

Na novu svega navedenog možemo zaključiti da sistem internih kontrola funkcioniše na zavidnom nivou. Međutim, ovo je samo preliminarna procena i neophodno je izvršiti kontrolne testove za svaki ključni ciklus transakcija na ovoj bilansnoj poziciji.

Procena kontrolnog rizika

Pri obavljanju aktivnosti neizbežne su greške i propusti, zbog toga svako preduzeće formira sisteme interne kontrole kako bi se greške svele na najmanju moguću meru. Ne postoji jedinstven sistem interne kontrole, niti takav sistem koji obezbeđuje garanciju da će se sve nepravilnosti i greške pronaći. Ipak, revizori vrše procenu kontrolnog rizika, odnosno procenjuju da li sistem interne kontrole funkcioniše na način da sprečava ili otkriva materijalno značajne greške.

Kontrolni rizik je osnov za određivanje prirode, vremenskog okvira i obima revizorskih testova. Kontrolni rizik se može proceniti na osnovu tabele kontrolnog rizika:²

² Matrica kontrolnog rizika urađena na osnovu primera matrice kontrolnog rizika iz knjige „Revizija – teorija i praksa“ dr.Mirko Andrić, dr.Branko Krsmanović, dr.Dejan Jakšić, „Proleter“ ad Bečej,2004 god. str.240 i 241

Tabela 4: Matrica kontrolnog rizika

Interne kontrole/specifični revizijski ciljevi	Postojanje	Kompletnost	Tačnost	Klasifikacija	Vremensko razgraničenje	Usaglašenost
Vodi se knjiga nekretnine, postrojenja i opreme	K	K	K	K		K
Svako sredstvo na sebi ima istaknut inventarni broj	K	K		K		
Nabavka nekretnina, postrojenja i opreme mora biti odobrena od strane upravnog odbora	K					
Dokumenti o prodaji osnovnih sredstava su numerisani		K			K	
Za svaku prodaju osnovnog sredstva postoje dokumenti o otpremi	K	K				
Postoji osoba koja vrši usaglaš. analitičke i sintet. evidencije						K
Postoji uputstvo upravnog odbora o popisu	K					
Stope amortizacije su regulisane računovodstvenom politikom i konzistentno se primenjuju	K		K			
Postoji ograničenje pristupa fajlovima nekretnina, postrojenja i opreme		K	K	K		
<i>Procenjeni kontrolni rizik</i>	<i>nizak</i>	<i>nizak</i>	<i>nizak</i>	<i>nizak</i>	<i>nizak</i>	<i>nizak</i>

K -- kvalitetna interna kontrola

S – slabosti sistema internih kontrola

Na osnovu sprovedenih kontrolnih testova može se zaključiti da sistem internih kontrola dobro funkcioniše i da je procenjeni kontrolni rizik nizak pa treba sprovesti suštinske testove u manjem obimu.

Suštinski testovi

U zavisnosti od procenjenog kontrolnog rizika, određuje se nivo suštinskih testova, kojima se određuju pojedinačno pogrešni iznosi na računima.

Tabela 4: Analitički postupak kao suštinski test

Red.br.	Opis	Tekuća godina	Prethodna godina
1.	Troškovi amortizacije	119.765	74866
2.	Uk.vrednost.nekretnina,postrojenja i opreme	1.799.858	923.768
3.	Amortizacija/Uk.vred.nekr.postr.i opreme	6,65%	8,10%

Na osnovu izračunavanja iz prethodne tabele jasno se vidi da je odnos između troškova amortizacije i ukupne vrednosti nekretnina, postrojenja i opreme, procentualno niži u tekućoj u odnosu na prethodnu godinu, jer je u 2006. godini aktivirana proizvodna linija tek pred kraj godine, zbog čega je vrednost nekretnina, postrojenja i opreme veća u odnosu na troškove amortizacije. Naime u 2006. godini je višestruko povećana vrednost osnovnih sredstava u pripremi u odnosu na 2005. godinu, koja ne podleže obračunu amortizacije što je još jedan razlog zbog čega je procentualni odnos između troškova amortizacije i ukupne vrednosti nekretnina, postrojenja i opreme niži u tekućoj u odnosu na prethodnu godinu.

Utvrđivanje vlasništva

- metodom uzorka iz popisne liste odabrane su najvednije stavke i izvršeni su uvid i provera postojanja dotične imovine;
- izvršena je provera vlasništva (pripadanja) zemljišta, građevinskih objekata i opreme, upoređivanjem sa odgovarajućom dokumentacijom o vlasništvu (ugovorima, izvodom iz zemljišnih knjiga);
- utvrđeno je i ograničeno raspolaganje imovinom:

Dana 14.03.2006. zaključen je sporazum o obezbeđenju novčanog potraživanja u iznosu od 11.500.000 EUR zasnivanjem založnog prava na nepokretnosti dužnika između AD „XY” i ABC bankom. Dana 14.03.2006. zaključen je sporazum o obezbeđenju novčanog potraživanja u iznosu od 500.000 EUR zasnivanjem založnog prava drugog reda na nepokretnosti dužnika između AD „XY” i ABC bankom. Dana 09.03.2006. zaključen je ugovor o zalozi broj PCO SR 1288 između AD „XY” i ABC bankom za obezbeđenje potraživanja od 11.500.000,00 EUR. Dana 09.03.2006. zaključen je ugovor o zalozi broj PCO-1 130/06 između AD „XY” i ABC bankom za obezbeđenje potraživanja od 500.000,00 EUR.

Nabavka nekretnina, postrojenja i opreme:

- utvrđeno je da je nabavka osnovnih sredstava izvršena kupovinom i utvrđeno je da postoji odluka nadležnog organa o nabavci osnovnog sredstva;
- metodom uzorka izvršen je uvid u račune dobavljača i proverena su knjiženja, pri čemu nisu uočene nikakve nepravilnosti;
- izvršena je provera formiranja nabavne vrednosti, pri čemu se uz fakturnu cenu dodaju troškovi dopreme, montaže;
- proverena je saglasnost iznosa na ulaznim fakturama i pratećoj dokumentaciji (ugovoru, otpremnici)
- utvrđena je pravovremenost aktiviranja nabavljenih sredstava kao i to da je knjiženje izvršeno na ispravnim kontima.

Obračun amortizacije nekretnina, postrojenja i opreme:

- utvrđeno je da je knjižena amortizacija svih osnovnih sredstava;

- provereno je primenjivanje stope amortizacije u skladu sa računovodstvenim politikama;
- utvrđena je realnost amortizacionih stopa, odnosno korisnog veka trajanja;
- knjiženje je izvršeno na ispravnim kontima;
- u toku godine nije došlo do izmena u politici amortizacije (osnovice obračuna ili primenjene stope).

Otuđenje osnovnih sredstava:

- utvrđeno je da su osnovna sredstva, u najvećem broju slučajeva, otuđena prodajom, kao i da je izvršeno rashodovanje određene opreme, a svaka prodaja je potvrđena adekvatnom dokumentacijom (izlazne fakture, ugovori);
- utvrđeno je da je nabavna vrednost osnovnog sredstva, kao i ispravka vrednosti otuđenih sredstava isknjižena iz knjige osnovnih sredstava i glavne knjige i pri tom da je do momenta otuđenja obračunata amortizacija;
- knjiženje je izvršeno na ispravnim kontima.

Zaključak

Revizori sastavljaju probni bilans, vodeće tabele i detaljne rezultate revizorskih postupaka i vrše usklađivanja za određene iznose ukoliko su u toku revizorskih postupaka pronađene materijalno značajne greške.

Na osnovu radnih papira koje revizor prikuplja u toku obavljanja revizije, sastavlja se revizorski izveštaj. U ovom primeru revizor je izrazio pozitivno mišljenje, odnosno smatra da finansijski izveštaji *istinito i objektivno* po svim materijalno značajnim pitanjima, prikazuju stanje imovine, obaveza i kapitala AD „XY“ na dan 31. decembra 2006. godine, rezultat poslovanja, tokove gotovine i promene na kapitalu za poslovnu godinu završenu na taj dan u skladu sa računovodstvenim propisima važećim u Republici Srbiji.

Literatura

- [1] Andrić M., Krsmanović B., Jakšić D., (2004) *Revizija – teorija i praksa*, Subotica, Proleter ad, Bečej
- [2] Horngren T. Charles, Sundem L. Gary, Elliott A. John, (2002) *Introduction to Financial Accounting* (eight edition), Prantice Hall, Upper Saddle River, New Jersey
- [3] Marić S., (2000) *Međunarodni standardi revizije i njihova primena u našoj praksi*, referat, Treći simpozijum u organizaciji časopisa “Revizija”, 5-7 oktobar 2000.godine, Zlatibor, Zbornik radova
- [4] Međunarodni standardi revizije, prevod sa engleskog, Savez računovođa i revizora Srbije, Beograd, 2002.godine
- [5] www.mfin.sr.gov.yu