

# ПРИМЕНА АНАЛИТИЧКИХ ПРОЦЕДУРА РЕВИЗИЈЕ КОД КЛИЈЕНАТА КОЈИ СЕ БАВЕ ГАЗДОВАЊЕМ ШУМАМА У РЕПУБЛИЦИ СРБИЈИ

КОСАНА ВИЋЕНТИЈЕВИЋ<sup>1</sup>

**Извод:** Предмет истраживања спроведених у овом раду јесте примена аналитичких процедура ревизије на ЈП за газдовање шумама „Србијашуме” Београд. Због значаја шумарства и планирања газдовања шумама, у раду се посебно истиче неопходност усавршавања ревизорских процедура због правилног и објективног исказивања вредности шума на позицији у финансијским извештајима клијента. Наведени су обрачуни и тумачења показатеља ликвидности у складу са начелом сталности пословања клијента ревизије. На основу добијених резултата закључено је да је потврђена главна хипотеза рада и да постоји могућност за даља истраживања у погледу аналитичких процедура ревизије које се примењују у ревизији привредних друштава која се баве шумарством.

**Кључне речи:** финансијски извештаји, ревизија, аналитичке процедуре ревизије, газдовање шумама

## APPLICATION OF ANALYTICAL AUDITING PROCEDURES BY FOREST MANAGEMENT CLIENTS IN THE REPUBLIC OF SERBIA

**Abstract:** This research paper deals with the application of analytical auditing procedures to the Public Enterprise `Srbijašume`, Belgrade. Bearing in mind the importance of forest management and planning, the paper focuses on the necessity to improve auditing procedures in order to ensure correct and objective presentation of the value of forests in clients' financial statements. Accounts and interpretations of the liquidity indicators are presented in accordance with the principle of continuity of the client's business operations. The obtained results confirm the main research hypothesis and thus point to further research regarding the analytical auditing procedures that are applied in the auditing of the companies engaged in forestry.

**Keywords:** audit, analytical auditing procedure, forest management

## 1. УВОД

Већ неколико деценија, питања везана за екологију привлаче пажњу на глобалном нивоу. Ефекти питања животне средине могу утицати на финансијске извештаје неких привредних субјеката. У 21. веку, веку великих преокрета праћених честим иновацијама, тржиште одликује комплексност и неизвесност у будућем пословању (Кеџа, Лј. *et al.*, 2016). Резултати истраживања до сада указују да домаћу и међународну стручну и научну јавност посебно интересују критички пословни проблеми анализа базираних на финансијским показатељима, у домену анализе финансијских извештаја. Како појединачне позиције у билансу стања и успеха немају аналитичку

---

<sup>1</sup> др Косана Вићентијевић, ванр. проф., Универзитет Синџиунум Београд, Република Србија

вредност, прибегава се утврђивању индикатора који те позиције стављају у одређене односе, чиме се добијају информације о финансијском положају и успешности пословања привредног субјекта (Keča, Lj. et al., 2017). Аналитичке процедуре ревизије представљају скуп процена финансијских информација заснованих на проучавању успостављених односа између финансијских информација и односа између финансијских и нефинансијских информација (Andrić, M. et al., 2012).

Извештавање о друштвено одговорном пословању представља уобичајену праксу у развијеним земљама код великих и одговорних компанија. Ревизори у пракси примењују аналитичке процедуре на нефинансијске извештаје ових компанија у којима се наводе информације о одрживом развоју, корпоративном управљању и о утицају компаније на заштиту животне средине и друштво. Ревизори у процесу ревизије финансијских извештаја морају сагледати и процес еколошке заступљености у пословању код клијента ревизије без обзира у којој привредној области обавља пословање.

Значај шумарства, као привредне гране, огледа се, првенствено, у томе што шуме представљају обновљив природан ресурс, као и извор сировина које се користе у даљој преради (Keča, Lj. et al., 2017). Шумарство проналази своје ново место у свету науке и свеколиких људских активности (Vukin, M. et al., 2015).

У пословним књигама клијента ревизије чија делатност је газдовање шумама, на позицији шуме исказује се вредност дрвне масе у шумама у складу са рачуноводственом политиком привредног субјекта, Међународним рачуноводственим стандардом (МРС) 41 Пољопривреда, (*International Accounting Standards (IAS) 41 Agriculture*) и осталим релевантним МРС (Правилник, 2014). У складу са МРС 41 Пољопривреда, шума је свака површина обрасла шумским дрвећем, односно површина на којој је, због њених природних особина и економских услова, најрационалније да се узгаја шумско дрвеће, као и површина која је у непосредној просторној и економској вези са шумом и чијем коришћењу служи, а просторним планом је одређена за те намене. Шумом се не сматрају: дрвореди; шумски расадници; брзорастуће плантаже лишћара и четинара подигнуте на пољопривредном земљишту, пољозаштитни појасеви, паркови у насељеним местима, као и изоловане групе шумског дрвећа на површини до 5 ари (IFRS, 2009). Имајући у виду дефиницију шуме према Закону о шумама, да се под шумом подразумева: површина земљишта већа од 5 ари обрасла шумским дрвећем, произлази да су шума и земљиште на којем се она налази исто (само једно) средство. У складу са Правилником о садржини основа и програма газдовања шумама, годишњег извођачког плана и привременог годишњег плана газдовања приватним шумама, стање шума и шумског земљишта исказује се по наменским целинама, газдинским класама и збирно за шумско подручје са оценом производних могућности, степена коришћења станишта и испуњења основних функција шума шумског подручја.

Стање шума у пословним књигама код клијента ревизије, исказује се и по узгојним и структурним облицима гајења, врсти дрвећа, смеси, степену очуваности, дебљинској структури у разнодобним шумама, дебљинској и

старосној структури у једнодобним шумама, степену угрожености од биљних болести и штеточина, пожара, емисионих штетних материја и других штетних утицаја. Дакле, стање шума обавезно садржи податке о површини шума, дрвној запремини и запреминском прирасту. У ревизорским процедурама осим тестирања обрачунских категорија наведених износа, ревизор треба да сагледа и утицај пословања клијента на одрживи развој и заштити животне средине (Vićentijević, K. *et al.*, 2018). Аналитичке процедуре представљају скуп процена финансијских информација заснованих на проучавању успостављених односа између финансијских информација и односа између финансијских и нефинансијских информација (Andrić, M. *et al.*, 2012). Под аналитичким поступцима Међународни стандард ревизије 520 - Аналитички поступци (*International standard on auditing 520 – Analytical procedures*) означава анализу значајних показатеља и трендова, укључујући и резултате испитивања флукуација и односа који нису конзистентни с другим релевантним информацијама или који одступају од унапред представљених величина (IFAC, 2009). Аналитичке процедуре у ревизији финансијских извештаја се користе: као помоћ у планирању природе, временског распона, и обима других процедура ревизије, као супстантивни тест за прикупљање доказа о одређеној тврдњи, као целовит преглед финансијских информација у фазама завршног прегледа ревизије (Stanišić, M., 2010). У раду ће акценат бити стављен на примену појединих аналитичких процедура, које се односе на ризик ликвидности и сталност пословања клијента, као утицај на формирање независног извештатаја ревизора, о финансијским извештајима клијента.

Проблем којем је посвећен овај рад јесте специфичност аналитичких процедура ревизије финансијских извештаја привредног друштва чија је основна делатност газдовање шумама. Ревизори приликом примене нових ревидираних Међународних стандарда ревизије (*International Standard on Auditing – ISA*) треба да буду флексибилни у поступку ревизије, да одрже и побољшају квалитет независне ревизије финансијских извештаја (Vićentijević, K., 2018), са акцентом на примену позиције шуме, у складу са темом овог рада. Предмет истраживања овог рада јесте примена аналитичких процедура ревизије на ЈП за газдовање шумама „Србијашуме” Београд, приликом: планирања ревизије, суштинских тестова ревизије и приликом опште анализе финансијских извештаја у завршној фази ревизије. Главна хипотеза у раду је да је неопходно да ревизори, пре формирања исправног независног мишљења за финансијске извештаје посматраног извештајног периода неког привредног друштва чија делатност је газдовање шумама, примене аналитичке процедуре у свим фазама ревизије.

## 2. МАТЕРИЈАЛ И МЕТОДЕ РАДА

Урадусекористеразличитеметодеистраживањакакобисезадовољиликритеријумисистематичности,општости,поузданостииобјективности;дескриптивна метода,аналитичкаметода,методадедукцијеииндукцијеиметодастудијеслучаја.Дескриптивнаметодакористисетокомцелограда.Методаанализеистудије

случаја (ЈП за газдовање шумама „Србијашуме” Београд), користи се дана практичан начин обелодани примена аналитичких процедура ревизије код клијента чија је основна делатност газдовање шумама. Примарно истраживање рађено је тако што су коришћени историјски подаци из финансијских извештаја јавно објављених на сајту Агенције за привредне регистре Републике Србије, за ЈП за газдовање шумама „Србијашуме” Београд и праћење аналитичких процедура ревизије, које доводе до доказивања постављене хипотезе.

Аналитичке процедуре се примењују у свим фазама ревизије финансијских извештаја извештајног периода клијента ревизије. Најважнији разлози за употребу аналитичких процедура, преангажовања и на почетку процес ревизије, су следећи (Stanišić, M., 2014): познавање клијентовог пословања, процена способности клијента да настави пословање по *going concern* начелу, индикација да у финансијским извештајима можда постоје грешке, смањење детаљних тестова ревизије. У фази планирања ревизије, аналитичке процедуре код привредних друштава која се баве газдовањем шумама подразумевају да ревизор изучи регулативу специфичну за позицију Шуме у Билансу стања и регулативу коју поштује клијент током пословања. Ревизор, поред професионалне изаконалне регулативе из области ревизије, мора да зна и регулативу из области професионалне законске регулативе која регулише рачуноводно пословање клијента који се бави газдовањем шумама. Неколико Међународних стандарда финансијског извештавања (*International Financial Reporting Standards - IFRS*) који се односе на шуме, користи се при признавању, вредновању, приказивању и обелодањивању позиције Шуме у финансијским извештајима ЈП за газдовање шумама „Србијашуме” Београд: МРС 41 Пољопривреда (*IAS 41 Agriculture*) регулише признавања, вредновања, приказивања и обелодањивања увези са шумама у финансијским извештајима (IFRS, 2009), додатне захтеве у вези са признавањем и вредновањем шума стечених пословним комбинацијама регулише МСФИ 3 Пословне комбинације (*International Financial Reporting Standard – IFRS - 3 Business Combinations*) (IFRS, 2003), МРС 16 Некретнине, постројења и опрема (*IAS 16 Property, Plant and Equipment*) се примењује при почетном признавању шума и то у случају када није могуће поуздано утврдити њихове фер вредности (IFRS, 2003a). Заиста не можемо да се користимо МРС 2 Залихе (*IAS 2 Inventories*) и МРС 36 Умањење вредности имовине (*IAS 36 Impairment of Assets*) (IFRS, 2003b, 1998), признавање и вредновање шума преведених у стална средства која се држе за продају регулише МСФИ 5 Стална средства која се држе за продају и пословања која су престала (*IFRS 5 Non-current Assets Held for Sale and Discontinued Operations*) под условом да су шуме вредноване по набавној вредности умањеној за обрачунату амортизацију и губитке због обавезивања (IFRS, 2004). Наиме, према параграфу 5. МСФИ 5, он се не примењује на вредновање сталних средстава која се у складу са МРС 41 Пољопривреда вреднују по фер вредности умањеној за процењене трошкове продаје.

Ревизор у фази планирања кроз аналитичке процедуре треба да савлада следеће прописе које примењује клијент чија је делатност газдовање шумама у Републици Србији (ЈП за газдовање шумама „Србијашуме” Београд): Закон о јавним предузећима и обављању делатности од општег интереса, Закон о шумама, Закон о јавној својини, Закон о дивљачи и ловству, Закон

о заштити и одрживом коришћењу рибљег фонда, Закон о заштити животне средине, Закон о репродуктивном материјалу шумског дрвећа, Закон о заштити биља од болести и штеточина, Правилник о облику и садржини шумског жига, обрасцу пропратнице, односно отпремнице, условима, начину и року жигосања посеченог дрвета, Правилник о начину и времену вршења дознаке, додељивању, облику и садржини дозначног жига и жига за шумску кривицу, обрасцу дозначне књиге, односно књиге шумске кривице, као и о условима и начину сече у шумама, Правилник за рад и поступање у вршењу стручно-саветодавних послова у шумама сопственика.

Финансијски извештаји ЈП за газдовање шумама „Србијашуме” Београд, који су предмет законске ревизије и пролазе кроз аналитичке процедуре су: Биланс стања, Биланс успеха, Извештај о осталом резултату, Извештај о променама на капиталу, Извештај о токовима готовине, за пословну годину која је предмет ревизије, као и Напомене уз финансијске извештаје. Сет ових извештаја је прописан Законом о рачуноводству, а приликом извођења процеса ревизије наведених финансијских извештаја, ревизори поштују Закон о ревизији, у поступку ревизије финансијских извештаја код клијента ЈП „Србијашуме”. Циљеви ревизора су да: прибави релевантне и поуздане ревизијске доказе примењујући доказне аналитичке поступке и при крају ревизије обликује и спроведе оне аналитичке поступке, који ће му помоћи при формирању општег закључка о томе да ли су финансијски извештаји конзистентни с његовим разумевањем клијента ревизије (Petrović, Z. *et al.*, 2016).

Три су аспекта израде аналитичких процедура (Stanišić, M., 2014): избор оптималне аналитичке процедуре, избор одговарајућих података, дефинисање правила за одређивање неуобичајених флукуација. Аналитичке процедуре анализирају односе међу подацима да би се добио доказ о томе да ли постоји материјална грешка у финансијским извештајима. Користе се следеће уобичајене врсте аналитичких процедура (Stanišić, M., 2010): анализа тренда (анализа промене стања билансних позиција током времена), рацио анализа (поређење односа међу билансним позицијама у финансијском извештају) и тестови логичности (израчунавања која обично обухватају нефинансијске податке и користе се за процену стања билансних позиција).

Показатељи ликвидности имају за циљ да прикажу способност привредног друштва да сервисира доспеле обавезе плаћања, уз одржавање потребне структуре средстава и очување доброг кредитног бонитета (Knežević, G. *et al.*, 2017). Иако ревизори широко примењују аналитичке процедуре, они не примењују аналитичке процедуре на пуну вредност могућности које се могу приписати доношењу одлука (Moolman, A. M., 2017). Анализом ликвидности, односно способности привредног субјекта да измири своје обавезе о роковима доспећа, анализира се, заправо, финансијски положај привредног субјекта (Marčeta, M., *et al.*, 2018).

За потребе овог рада издвојени су следећи показатељи (индикатори, рација) ликвидности (*liquidity ratios*): општа ликвидност (Обртна имовина/Краткорочне обавезе, без ПВР-пасивна временска разграничења), убрзана ликвидност (Обртна имовина без залиха/Краткорочне обавезе без ПВР),

тренутна ликвидност (Готовина и готовински еквиваленти/Доспеле краткорочне обавезе без ПВР). Ови индикатори употребљава се у сврху процене способности привредног субјекта да измири обавезе које доспевају на краatak рок (до годину дана) (Šlibar, D., 2010). Показатељи ликвидности су индикатори (рација) који су најраније почели да се користи у анализи финансијских извештаја (Ivanišević, M., 2010). Индикатори ликвидности, као део аналитичких процедура ревизије, могу да идентификују подручја која представљају ризике релевантне за ревизију (критична подручја за ревизију). Примена аналитичких процедура захтева од ревизора да познаје методе и технике анализа и потпуно познавање и разумевање пословања клијента. Аналитички поступци су за ревизора и суштинско тестирање рачуноводствених информација. Резултате добијене апликацијом аналитичких процедура на индикаторе ликвидности (опште, убрзане и тренутне), ревизор треба критички да размотри и изведе одговарајуће закључке. Резултатима аналитичких процедура не може се приписивати апсолутно поверење и поузданост. Ниво поузданости добијених резултата зависи од материјалног значаја позиција које су предмет анализе. Аналитички поступци који тангирају показатеље ликвидности служе за свеобухватан увид у финансијски положај привредног субјекта као и његов бонитет.

### 3. РЕЗУЛТАТИ ИСТРАЖИВАЊА И ДИСКУСИЈА

ЈП за газдовање шумама „Србијашуме” Београд има основну делатност: гајење шума и остале шумарске делатности. Предузеће газдује на 892.736 ha државних шума и необраслог земљишта. Јавну и привредну мисију ЈП за газдовање шумама „Србијашуме” Београд обавља преко 19 делова Предузећа (17 шумских газдинстава, Бироа за планирање и пројектовање у шумарству и заштитне радионице) састављених од 67 шумских управа и 15 радних јединица које представљају основне јединице планирања и организовања послова газдовања шумама (ЈП ‘Србијашуме’, 2016). Према подацима из Статистичког извештаја (Правилник, 2014б) за 2017. годину, по основу стања крајем сваког месеца, ЈП за газдовање шумама „Србијашуме” Београд просечно запошљава 3011 радника. У 2016. години просечна запосленост била је 3071 радника. Према рачуноводственим политикама, које је усвојило ЈП за газдовање шумама „Србијашуме” Београд, биолошка средства предузећа су основно стадо, шуме и вишегодишњи засади. Биолошко средство се мери приликом почетног признавања, као и на сваки датум биланса стања, по поштеној вредности умањеној за процењене трошкове продаје, у складу са МРС 41 Пољопривреда и не врши се обрачун амортизације.

Процену поштене вредности и процењених трошкова продаје на сваки датум биланса стања врши комисија за процену поштене вредности и процењених трошкова продаје биолошких средстава коју образује директор предузећа (Напомене уз финансијске извештаје за 2017). Подаци у обрасцу Биланс стања исказују се у нето износу (Правилник, 2014а), Вредност шума у Билансу стања за 2017. годину ЈП за газдовање шумама „Србијашуме” Београд је следећа: Набавна вредност на почетку 2017. године је 109.530.949

хиљада РСД (што је и вредност крањег стања 31.12.2016.), у току године се вредност за активирање повећала за 16.372 хиљада РСД, тако да је набавна вредност шума на крају године 109.547.321 хиљада РСД. Комисија за процену вредности шума ЈП за газдовање шумама „Србијашуме” Београд, је, на основу Процене вредности састојина на дан 31.12.2017. године, утврдила да је вредност шума једнака процењеној вредности шума на дан 31. децембра 2016. године (Напомене уз финансијске извештаје за 2017).

Руководство ЈП за газдовање шумама „Србијашуме” Београд управља ризиком ликвидности на начин који му обезбеђује да предузете у сваком тренутку мора да испуњава све своје доспеле обавезе. Применом индикатора на једноставан и брз начин могуће је доћи до информација о успешности коришћења ресурса у јавним предузећима (Јокић, З., 2015). Њихова примена је врло ефикасна под условима да је ревизори могу извести тачно и да су у могућности ваљано да тумаче добијене резултате. Резултатима финансијске анализе даје се објашњење о протеклом пословању, а адекватним тумачењем могуће је доћи до назнака о очекивањима у будућности (Џавић, Д., 2009). Аналитички поступци у планирању ревизије омогућују ревизору да схвати и разуме пословне активности клијента ако први пут код њега изводе ревизију. Привредни субјект управља ризиком ликвидности одржавајући одговарајуће новчане резерве, праћењем планираних и стварних новчаних токова и одржавањем адекватног односа прилива финансијских средстава и доспећа обавеза. Рокови доспећа финансијских обавеза предузећа дати су у табели 1 (Напомене уз финансијске извештаје 2016, 2017).

**Табела 1.** Рокови доспећа финансијских обавеза (у 000 РСД)

**Table 1** Deadlines for maturity of financial obligations (in 000 RSD)

Позиције Positions	до 1. године less than 1 year		1-2. године 1-2 years		2-5. година 2-5 years		Укупно Total	
	2017. година in 2017	2016. година in 2016	2017. година in 2017	2016. година in 2016		2017. година in 2017	2016. година in 2016	2017. година in 2017
Дугорочни кредити	-	-	90.147	116.636	244.578	135.211	334.725	251.847
Обавезе из пословања	489.900	526.609	-	-	-	-	489.900	526.609
Краткорочне финансијске обавезе	110.034	88.332	-	-	-	-	110.034	88.332
Остале краткорочне обавезе	289.781	504.290	-	-	-	-	289.781	504.290
Укупно	889.715	1.119.231	90.147	116.636	244.578	135.211	12.244.440	1.371.078

Приликом планирања и извођења ревизије, ревизор са лицима овлашћеним за управљање и руковођење клијентом ревизије комуницира о бројним питањима (Вићентијевић, К., 2017), презентује и резултате анализе финансијских показатеља до којих је дошао током аналитичких процедура. Када говоримо о анализи финансијских извештаја, као делу аналитичких

процедура ревизије, она се поистовећује са анализом помоћу финансијских показатеља (коэффицијената, индикатора, рација). Показатељи су однос између две величине изражен у простој математичкој формули. Показатељи имају своју вредност само ако су правилно интерпретирани. Интерпретација показатеља се увек обавља у односу на неко правило, стандар или норму. У табели 2. се наводе показатељи ликвидности ЈП за газдовање шумама „Србијашуме” Београд израчунати на основу обелодањених позиција Биланса стања.

**Табела 2.** Ризик ликвидности  
**Table 2** Liquidity risk

Индикатори ликвидности Liquidity indicators	2017. година in 2017	2016. година in 2016
Општа ликвидност ( <i>current ratio</i> )	1,31	1,16
Убрзана ликвидност ( <i>quick ratio</i> )	1,15	0,82
Тренутна ликвидност	0,07	0,12

Критеријум нормале за општи рацио ликвидности је 2, када се може сматрати да је привредно друштво ликвидно (Barjaktarović, L, *et al.*, 2013), али у тумачењу треба бити опрезан. У нашем примеру за 2017. годину, рацио опште ликвидности показује да је са 1,31 РСД обртних средстава покривен 1 РСД краткорочних обавеза у ЈП за газдовање шумама „Србијашуме” Београд. Значајно већа вредност обртних средстава од краткорочних обавеза штити привредни субјект, уколико би залихе морале принудно да буду ликвидирани продајом по нижим ценама, или, уколико би настали непредвиђени проблеми у наплати потраживања (Walsh, С., 1996). С друге стране, високи износ овог индикатора може да укаже на нерационално искоришћење новчаних средстава или висок ниво потраживања (Keča, Lj, *et al.*, 2017). Процена је да је оптималан однос обртних средстава и краткорочних обавеза 2:1. Ако привредни субјект има брз обрт залиха и наплаћује своја потраживања без проблема, овај однос може бити и нижи, али никако испод 1:1 (Ivanišević, М., 2010).

Критеријум нормале за рацио убрзане ликвидности (ригорозна ликвидност, *Acid Test*) показује да је овај рацио израз правила финансирања 1:1. У нашем примеру за 2017. годину, рацио убрзане ликвидности показује да је са 1,15 РСД новчаних средстава покривен сваки РСД краткорочних обавеза у ЈП за газдовање шумама „Србијашуме” Београд.

Рацио тренутне (садашње) ликвидности подразумева ликвидност привредног друштва на посматрани дан и показује само тренутну могућност плаћања доспелих обавеза привредног друштва. У случају да је овај рацио већи од 1, привредно друштво ће моћи расположивим новчаним средствима измиривати повериоцима износе доспелих обавеза. Ако је овај рацио једнак 1, значи да ће привредно друштво моћи расположивим новчаним средствима да измири повериоцима износе доспелих обавеза. Уколико је овај рацио мањи од 1, значи да привредно друштво неће бити у могућности да износом расположивих новчаних средстава измирује доспеле обавезе (у



нашем примеру у обе посматране године овај коефицијент је мањи од 1, на дан 31.12. извештајне године).

У ширем смислу, ликвидност је карактеристика имовине да се без значајних губитака у вредности може разменити за готовину (лакоћа продаје). Овако схваћена ликвидност прихватљива је за области као што су: инвестиције, финансијска тржишта и хартије од вредности (Кнежевић, G. *et al.*, 2017). Када говоримо о ликвидности ЈП за газдовање шумама „Србијашуме” Београд, под ликвидношћу подразумевамо могућност измирења краткорочних обавеза о року доспећа. Рационално управљање финансијама подразумева одржавање оптималног нивоа готовине и готовинских еквивалената који омогућава релативно сигурно пословање и нове инвестиције, а не његово максимирање. Још једна предност привредног субјекта који поседује ликвидну имовину је куповина имовине под повољним условима у периодима пада тржишта (контрацикличност).

Према извештају независног ревизора за финансијске извештаје састављене за пословну 2016. и 2017. годину, ЈП за газдовање шумама „Србијашуме” Београд добило је позитивно мишљење, да финансијски извештаји приказују истинито и објективно финансијску позицију Предузећа на датуме Биланса који су били предмет законске ревизије, по свим материјално значајним питањима. Такође, позитивно мишљење дато је и за резултате пословања и токове готовине, у складу са важећим прописима Републике Србије, заснованим на Закону о рачуноводству и рачуноводственим политикама Предузећа, обелодањеним у Напоменама уз финансијске извештаје.

#### 4. ЗАКЉУЧЦИ

Израда ефективних и ефикасних аналитичких процедура обухвата разматрање: поузданости података за израду прогноза, прецизност прогнозе и сигурност да одступања од прогноза нису узрокована грешкама и неправилностима. Резултате добијене апликацијом аналитичких процедура ревизор треба критички да размотри и изведе одговарајуће закључке. Резултатима аналитичких процедура не може се приписивати апсолутно поверење и поузданост. Ниво поузданости добијених резултата зависи од: материјалног значаја позиција које су предмет анализе, планираних и спроведених других поступака ревизије, очекиване тачности резултата, процењеног нивоа инхерентног и контролног ризика. Аналитички поступци као завршна анализа финансијских извештаја служе за свеобухватан увид у имовински, приносни и финансијски положај клијента и његов бонитет. Рацио анализа омогућава ревизору да упореди текуће са претходним пословањем због тога што ови односи често остају стабилни током времена. Осим тога, рацио анализа може се користити за поређење финансијских позиција привредног друштва са позицијама других привредних друштава исте делатности, што може бити предмет наредних истраживања за упоређивања рачуна ликвидности ЈП за газдовање шумама „Србијашуме” Београд са предузећем сличне делатности.

На основу извештаја независног ревизора за 2016. и 2017. годину у ЈП за

гаждовање шумама „Србијашуме” Београд које је позитивно, сазнајемо да су финансијске позиције приказане реално и објективно. Ревизор је, поред захтеваних законских и професионалних процедура, током рада на терену морао да примени и специфичне аналитичке процедуре због групе Биолошка средства у Билансу стања клијента, која има материјално значајан износ. На основу коментарисаних показатеља ликвидности током аналитичких процедура за 2016. и 2017. годину, закључено је да ЈП за газдовање шумама „Србијашуме“ Београд послује по начелу сталности и да ово начело није угрожено. Потврђена је главна хипотеза рада: да је неопходно да ревизори, пре формирања исправног независног мишљења за финансијске извештаје привредног друштва за посматрани извештајни период, примене аналитичке процедуре у свим фазама ревизије.

Истраживање примене аналитичких процедура ревизије у овом раду може да послужи за наставак истраживања из наведене области, ради различитих компаративних сагледавања ове тематике у сродним привредним субјектима који се баве газдовањем шумама. Шумарска делатност, као важна привредна делатност у нашој земљи, може допринети развоју нових и иновативних техника, процеса, начина спровођења аналитичких процедура и методологије процеса ревизије, током ревизије финансијских извештаја који садрже ове позиције.

## ЛИТЕРАТУРА

- Andrić, M., Krsmanović, B., Jakšić, D. (2012): Revizija, teorija i praksa, Ekonomski fakultet Subotica, Univerzitet u Novom Sadu.
- Barjaktarović, L., Jović, Z., Milojević, M. (2013): Poslovne finansije, Univerzitet Singidunum, Beograd.
- Čavić, D. (2009): Analiza i tumačenje finansijskih izveštaja, Škola biznisa, Naučnostručni časopis br. 1, Visoka poslovna škola strukovnih studija, str. 70-77, Novi Sad.
- EEA, 2010: Europe's ecological backbone: recognising the true value of our mountains
- Финансијски извештај за 2016. годину: <http://www.srbijasume.rs/pdf/finanizv16.pdf>
- Финансијски извештај за 2017. годину: <http://www.srbijasume.rs/pdf/finanizv16.pdf>
- IAASB, (2015): International Standard on Auditing – ISA, <https://www.iaasb.org/>
- IFAC, (2009): International standard on auditing (ISA) 520 – Analytical procedures.
- IFRS, (2001): International Accounting Standards (IAS) 41 Agriculture.
- IFRS, (2003): International Financial Reporting Standard (IFRS) 3 Business Combinations.
- IFRS, (2003a): International Accounting Standards (IAS) 16 Property, Plant and Equipment.
- IFRS, (2003b): International Accounting Standards (IAS) 2 Inventories.
- IFRS, (1998): International Accounting Standards (IAS) 36 Impairment of Assets.
- IFRS, (2004): International Financial Reporting Standard (IFRS) 5 Non-current Assets Held for Sale and Discontinued Operations.
- Ivanišević, M. (2010): Poslovne finansije, Ekonomski fakultet, Beograd.
- Јавно предузеће за газдовање шумама Србија шуме, (2016): Дугорочни и средњорочни план пословне стратегије и развоја 2017-2026.
- Jokić, Z. (2015): Upravljanje performansama javnih preduzeća u uslovima deregulacije poslovnog okruženja, ([http://www.eknfak.ni.ac.rs/dl/doktorske/Dis\\_UNI\\_Zoran\\_Jokic\\_2015.pdf](http://www.eknfak.ni.ac.rs/dl/doktorske/Dis_UNI_Zoran_Jokic_2015.pdf)) приступљено 02.08.2018.

- Keča, Lj., Antonijević, A., Marčeta, M. (2017): Primena ekonomskih indikatora u analizi finansijskih izveštaja ŠG "Južni Kučaj" Despotovac, Šumarstvo br. 3-4, str. 221-232, Beograd.
- Кеча, Л., Јовановић, Н. (2017): Социо-економски аспекти развоја шумарства на подручју Колубарског округа, са посебним освртом на одабране недрвне шумске производе. Шумарство бр. 1-2. УШИТС, Универзитет у Београду Шумарски факултет. Београд. стр. 175-186, Београд.
- Кеча, Л., Марић, М., Делић, С., Марчета, М. (2016): Производни аспекти у пословању предузећа из сектора шумарства на подручју Романије. Шумарство 1-2. УШИТС, Универзитет у Београду Шумарски факултет. стр. 137-150, Београд.
- Кнежевић, G., Stanišić, N., Mizdraković, V. (2017): Analiza finansijskih izveštaja. Univerzitet Singidunum. Beograd.
- Марчета, М., Кеча, Л., Лазаревић, Д. (2018): Процена ефикасности пословања одабраних предузећа шумарства са подручја Шумадије, Шумарство 1-2. УШИТС, Универзитет у Београду Шумарски факултет. стр. 239-250, Београд.
- Moolman, A. M. (2017): The Usefulness Of Analytical Procedures, Other Than Ratio And Trend Analysis, For Auditor Decisions. The International Business & Economics Research Journal (Online), 16(3), 171.
- Petrović, Z., Stanišić, M., Vićentijević, K. (2016): Revizijska regulativa. Univerzitet Singidunum. Beograd.
- Правилник о контном оквиру и садржини рачуна у контном оквиру за привредна друштва, задруге и предузетнике („Сл. гласник РС“, бр. 95/2014).
- Правилник о начину и времену вршења дознаке, додељивању, облику и садржини дозночног жига и жига за шумску кривицу, обрасцу дозначне књиге, о односно књиге шумске кривице, као и о условима и начину сече у шумама („Службени гласник РС“ бр. 65/2011 и 47/2012),
- Правилник о облику и садржини шумског жига, обрасцу пропратнице, односно отпремнице, условима, начину и року жигосања посеченог дрвета („Службени гласник РС“ бр. 95/92 и 54/2000),
- Правилник о облику и садржају статистичког извештаја за привредна друштва, задруге и предузетнике („Сл. гласник РС“, бр. 127/2014)в.
- Правилник о садржини основа и програма газдовања шумама, годишњег извођачког плана и привременог годишњег плана газдовања приватним шумама („Службени гласник РС“, бр. 122/2003, 145/2014 и др. правилник)
- Правилник за рад и поступање у вршењу стручно-саветодавних послова у шумама сопственика (Надзорни одбор Јавног предузећа за газдовање шумама „Србијашуме“ /12/04/2017/ „Службени гласник РС“ бр. 40/2017).
- Правилник о садржини и форми образаца финансијских извештаја за привредна друштва, задруге и предузетнике („Сл. гласник РС“, бр. 95/2014 и 144/2014)а.
- Stanišić, M. (2010): Metodologija revizije. Univerzitet Singidunum. Beograd.
- Stanišić, M. (2014): Revizija, Univerzitet Singidunum, Beograd.
- Šlibar, D. (2010): Instrumenti i postupci analize finansijskih izvještaja, Računovodstvo i porezi u praksi br. 5, Zagreb, (<https://www.racunovodstvo-porezi.hr/clanak-casopis/instrumenti-i-postupci-analize-financijskih-izvjestaja>) приступљено 02.08.2018.
- Walsh, C. (1996): Key Management Ratios: How to Analyse, Compare, and Control the Figures that Drive Company Value, Financial Times Management.
- Vićentijević, K., Petrović, Z., (2018): Ekološko pitanje kao jedno od ključnih pitanja revizije finansijskih izveštaja, Ecologica br. 89, str. 146-150, Beograd.
- Vićentijević, K. (2018): Efekti ključnih pitanja revizije na izveštaj nezavisnog revizora. *Revizor*, br. 81, str. 63-74, Beograd.
- Vićentijević, K. (2017): Postupci revizora za identifikovanje ključnih pitanja revizije. *Revizor*, br.

79, str. 7-17, Beograd.

Вукин, М., Амидић, Л., Келембер, М. (2015): Век екологије и шумарство – изазови и опасности. Шумарство бр. 3. УШИТС, Универзитет у Београду Шумарски факултет. Београд.

Закон о дивљачи и ловству („Службени гласник РС” бр. 18/2010),

Закон о јавним предузећима и обављању делатности од општег интереса („Службени гласник РС” бр. 25/2000, 25/2002, 107/2005 и 15/2016),

Закон о јавној својини („Службени гласник РС“ бр. 72/2011, 88/2013 и 105/2014),

Закон о рачуноводству („Службени гласник РС“ бр. 62/2013 и 30/2018).

Закон о ревизији („Службени гласник РС“ бр. 62/2013 и 30/2018),

Закон о репродуктивном материјалу шумског дрвећа („Службени гласник РС“ бр. 54/93, 35/94, 43/94, 135/2004, 18/2005, 45/2005 и 101/2005),

Закон о заштити и одрживом коришћењу рибљег фонда („Службени гласник РС“ бр. 39/2009, 128/2014),

Закон о заштити животне средине („Службени гласник РС“ бр. 135/2004),

Закон о заштити биља од болести и штеточина („Службени гласник РС“ бр. 14/84, 24/85, 6/89, 53/93, 67/93, 48/94 и 101/2005),

Закон о шумама („Службени гласник РС“ бр. 30/2010, 93/2012 и 89/2015).

#### APPLICATION OF ANALYTICAL AUDITING PROCEDURES BY FOREST MANAGEMENT CLIENTS IN THE REPUBLIC OF SERBIA

*Kosana Vicentijevic*

##### Summary

This paper deals with the specificities of analytical auditing procedures in the financial statements of the companies whose main activity is forest management. The subject of the research is the application of analytical auditing procedures to audit planning, core audit tests and general analysis of financial statements at the final stage of the audit by the State Enterprise 'Srbijašume'. The main hypothesis of the paper is that the auditors should use the analytical procedures in all stages of the auditing process before they form a proper independent opinion on the financial statements for the observed reporting period of a company engaged in the management of forests.

Besides the professional and legal regulations in the field of auditing, the auditor must also have knowledge of the regulations in the field of professional and legal regulations that regulate the accounting operations of the clients engaged in forest management. At the planning stage, the auditor should use analytical procedures to master the regulations applied by the forest management clients in the Republic of Serbia. Different methods of research were used in the paper to satisfy the criteria of systematics, generality, reliability and objectivity. They included the descriptive method, analytical method, deduction and induction methods, and the case study method. The descriptive method was used throughout the whole paper. The analytical method and the case study (SE 'Srbijašume') were used to describe the practical application of analytical auditing procedures to forest management clients. The primary research was done by using historical data from the financial statements publicly announced on the website of the Serbian Business Registers Agency for SE 'Srbijašume' and by monitoring analytical auditing procedures that led to the confirmation of the hypothesis. The research into the application of analytical procedures conducted as part of this paper give rise to further research on this topic, with the aim of obtaining different comparative aspects of this topic in related business entities engaged in forestry or forest management.