

КОМИСИЈА ЗА РАЧУНОВОДСТВО И РЕВИЗИЈУ
БОСНЕ И ХЕРЦЕГОВИНЕ

ИСПИТ ЗА СТИЦАЊЕ ПРОФЕСИОНАЛНОГ ЗВАЊА
ОВЛАШЋЕНИ РЕВИЗОР
(ИСПИТНИ ТЕРМИН: МАЈ 2015.)

ПРЕДМЕТ 11:
НАПРЕДНА РЕВИЗИЈА

I - ЕСЕЈИ

1. Теоријске основе ревизије

(а) Наведите и објасните дефиницију ревизије финансијских извјештаја и циљеве ревизије финансијских извјештаја према Међународном стандарду ревизије 200 – Општи циљеви независног ревизора и спровођење ревизије у складу са међународним стандардима ревизије (5 бодова)

Једном од најадекватнијих дефиниција ревизије се сматра дефиниција Америчког савеза рачуновођа према којој је ревизија систематски процес објективног прибављања и процјене доказа везаних за изјаве/тврдње управе предузећа о економским активностима и догађајима, како би се одредио степен сагласности између тих тврдњи и установљених критеријума, а добијени резултати пренијели заинтересованим корисницима. Ова дефиниција, поред осталог, указује да прибављање и процјена доказа, у функцији обезбјеђења основе за изражавање мишљења о финансијским извјештајима, односно тврдњама управе о економским активностима и догађајима које они садрже, чини суштину процеса ревизије.

Циљеви ревизије финансијских извјештаја (ФИ) према МСР 200 су да ревизор:

(а) стекне увјеравање у разумној мјери о томе да финансијски извјештаји у цјелини немају материјално погрешне исказе, који су проузроковани криминалном радњом или грешком и наљ тај начин омогући ревизору да изнесе мишљење о томе да ли су финансијски извјештаји припремљени, по свим материјално значајним питањима, у складу са примјенљивим оквиром финансијског извјештавања, и

(б) у складу са ревизорским налазима/доказима извијести о финансијским извјештајима и изврши саопштавања како се захтијева Међународним стандардима ревизије.

У свим случајевима у којима, без обзира што је испланирао и провео ревизију у складу са Међународним стандардима ревизије, ревизор не може стећи увјеравање у разумној мјери, а изражавање мишљења са резервом у Извјештају ревизора не би према његовој професионалној процјени било довољно за извјештавање циљних корисника, Међународни стандарди ревизије га обавезују да изрази уздржавајуће мишљење или се повуче из ангажмана (уколико је то могуће у складу са примјенљивим законским прописима или регулативом).

При томе ревизорско мишљење, због постојања инхерентних ограничења ревизије, није и не може бити апсолутна потврда тачности финансијских извјештаја, али повећава повјерење корисника у информације које садрже ревидовани финансијски извјештаји. У складу са наведеним, позитивно мишљење ревизора не треба тумачити као увјеравање о будућим перформансама и виталности, као ни о ефикасности и ефектима вођења пословања од стране руководства правног лица, клијента ревизије.

(б) Објасните улогу ревизије (5 бодова)

Једна од основних улога и уобичајена асоцијација на ревизију у најширем смислу ријечи, заснована на етимолошком значењу појма „ревизија“, је одређена контрола одвијања економских или пословних активности. Смисао такве контроле коју проводе „трећа независна лица“ /физичка или правна/ би требала бити и превентивна, у смислу веће одговорности појединаца или организација

имајући у виду чињеницу да ће њихов рад бити предмет независног надзора и контроле, али и корективна, у смислу обавезе да се након утврђивања стања предузимају одређене корективне активности.

У наведеном контексту улога ревизије се може посматрати као:

1. друштвена (јавна) – пружање неопходне стабилности у друштвеним односима кроз отклањање сумњи које појединци или јавност могу имати (у погледу поштовања мандата и овлаштења управе за располагање повјереним ресурсима предузећа или компанија, или најшире јавности у погледу законитости и свисходности кориштења буџетских средстава и других јавних фондова). Пружајући независну услугу верификације активности које су обавили други, ревизија пружа додатну сигурност, али и заштиту кроз превенцију и идентификовање људске непажње којом могу бити угрожени интереси појединаца и организација.
2. економска – посматрана кроз допринос ревизије ефикасности привредног система и рационалном доношењу одлука о алокацији ресурса у најширем смислу ријечи, како у приватном, тако и у јавном сектору. Економска улога ревизије се огледа у смањењу сумњи и несигурности у тачност информација које су основа за вредновање могућности улагања и доношење пословних одлука.
3. психолошка – кроз директно дјеловање на индивидуе/појединце, а преко њих и на друштво у цјелини. Ревизија позитивно утиче на психолошко стање појединаца и друштва тиме што умањује сумњу и несигурности у претходно публиковане резултате одређених активности, те тиме помаже у одржавању стабилности у одржавању у економским и друштвеним односима.
4. политичка – дјеловање ревизора као професионалаца и ревизије као професије у јавном интересу, док у суштини дјелују у сопственом интересу кроз очување статуса кво у установљеним односима снага и формализованим правилима на којима почива друштвена заједница.

(ц) Објасните шта у контексту ревизије финансијских извјештаја значи концепт дужне професионалне пажње (5 бодова)

Овај концепт се најбоље може објаснити на примјеру професионалне одговорности ревизора према јавности и корисницима (ревидованих) финансијских извјештаја. У овом контексту посебну пажњу јавности привлачи дилема/недоумица у погледу одговорности ревизора за откривање криминалних радњи. Очекивања јавности су да би ревизија требало да открије криминалне радње код клијента ревизије, али се током развоја теорије и праксе ревизије финансијских извјештаја мијењао став у вези са овом одговорношћу ревизора. Након првобитно прихваћене одговорности у овом смислу, временом је све снажнији став одбацивања одговорности за откривање криминалних радњи. При томе, разлог није био у одбацивању потребе и значаја да се ревизори фокусирају и на испитивање постојања криминалних радњи, него је посљедица повећања обима и комплексности пословања предузећа клијената ревизије, што је онемогућавало ревизоре да темељито испитају све трансакције које су се десиле у одређеном периоду на који се ревизија односи. Тако је одговорност ревизора за откривање криминалних радњи престала да буде обавеза ревизорског ангажмана, јер би таква обавеза морала значити проширени обим ангажмана до нивоа чији би трошкови постали ограничавајући фактор. Између пуне одговорности за откривање криминалних радњи, са једне стране, и одбацивања било какве одговорности, са друге стране, актуелном регулативом ревизије прихваћена је ограничена одговорност ревизора у овом домену. Мјерило за дефинисање одговорности ревизора за откривање криминалних радњи је управо концепт дужне професионалне пажње.

Концепт дужне професионалне пажње заснива се на правном концепту савјесне особе која у датим околностима на разуман начин користи своје знање и способност просуђивања. Правни концепт савјесне особе представља разумну и прихватљиву доктрину која сваком појединцу даје одређени степен заштите, али га не ослобађа у потпуности од одговорности.

На основу правног концепта савјесне особе развијен је ревизијски концепт дужне професионалне пажње. Дужна професионална пажња је пажња којом савјестан ревизор треба да планира и изводи ревизију. Свака његова активност се упоређује са претпостављеним акцијама имагинарног ревизора у

истим околностима да би се сагледало да ли је појединац извео активности ревизије на задовољавајући начин.

Концепт дужне професионалне пажње ослобађа ревизора од нереалних захтјева у погледу нерегуларности, али он и даље представља висок стандард који ревизор мора да задовољи како не би био оптужен за немар. Савјестан ревизор треба да познаје теорију и праксу ревизије, да има одговарајући ниво обучености, искуства и вјештине просјечног ревизора, да је способан да препозна сигнале постојања нерегуларности, да држи корак са сазнањима о начинима извршавања и откривања нерегуларности. Дужна професионална пажња захтијева од ревизора да стекне неопходна сазнања о клијенту ревизије, о начину његовог пословања и условима који владају у грани/дјелатности у којој послује. Ревизор треба да сагледа и вреднује систем интерних контрола клијента, да уочи евентуалне рачуноводствене и финансијске проблеме са којима се клијент суочава, да реагује на неубичајене догађаје, као и да истраје у отклањању свих сумњи у регуларност евиденција које се у току ревизије могу појавити.

Примјена овог концепта се не односи само на откривање криминалних радњи, него и на све друге аспекте ревизорског рада који захтијевају професионални став у расуђивању, на примјер, приликом процјене ризика, материјалности, узорковања, избора и формулисања мишљења ревизора и др.

**(д) Објасните и разграничите одговорност руководства клијента ревизије и ревизора за финансијске извјештаје
(5 бодова)**

У складу са примјенљивим оквиром финансијског извјештавања за финансијске извјештаје је одговорно руководство правног лица клијента ревизије, уз одговарајући надзор лица одговорних за управљање (у зависности од примјењеног модела корпоративног управљања). У контексту ревизије финансијских извјештаја, ова одговорност се: (1) експлицитно доказује чињеницом да на званичној форми финансијских извјештаја који су предмет ревизије постоји потпис/овјера одговорне особе из састава руководства клијента ревизије, (2) али се у складу са МСР 580 – Изјаве руководства, захтијева и прибављање посебних изјава руководства, не само као доказа ревизије, него и ради експлицитног прихватања одговорности за финансијске извјештаје.

Ревизор је, у складу са својом укупном одговорношћу коју је преузео прихватањем ревизорског ангажмана, одговоран за планирање и провођење ревизије у складу са релевантним стандардима ревизије, те за формирање и изражавање мишљења о финансијским извјештајима који су предмет ревизије, и то, како се у самом Извјештају ревизора експлицитно наглашава, уз разумно увјерење. Према томе, максимални „домет“ Извјештаја ревизора и одабраног мишљења о финансијским извјештајима који су били предмет ревизије, јесте давање додатног кредибилитета и стога већи степен повјерења корисника у ревидоване у односу на неревидоване финансијске извјештаје. Навадено разграничење, објашњава експлицитну одредбу МСР 200, да ревизија финансијских извјештаја, односно Извјештај и мишљење ревизора, не ослобађају руководство правног лица клијента ревизије од одговорности за састављање и презентовање финансијских извјештаја.

2. Докази у ревизији финансијских извјештаја

**(а) Објасните шта би требало подразумевати под задовољавајућим ревизорским доказом
(5 бодова)**

Међународни стандард ревизије 500-Ревизијски доказ, успоставља стандарде и пружа смјернице о обиму и квалитету доказа ревизије који треба да се прибаве приликом вршења ревизије финансијских извјештаја, попут других стандарда као "глобалну" препоруку или захтјев: "Циљ ревизора је да осмисли и спроведе ревизијске поступке на такав начин који ће му омогућити прикупљање довољно адекватних ревизијских доказа, како би био у могућности да доноси основане закључке на којима ће заснивати мишљење ревизора", тј. довољне и одговарајуће доказе ревизије који му омогућавају да изведе разумно прихватљиве закључке на којима се заснива мишљење ревизора.

Ревизорске доказе представљају све информације које је ревизор прибавио у вези са извођењем закључака на којима заснива своје мишљење. Овако дефинисани докази ревизије обухватају изворну документацију и рачуноводствене евиденције које чине подлогу за састављање финансијских извјештаја, као и поткрепљујуће информације из других извора.

Да би докази ревизије били задовољавајући, без обзира да ли су прибављени провјерама функционисања контрола, или поступцима суштинског испитивања, требају бити: довољни, адекватни, убједљиви, релевантни...

Довољност ревизорског доказа је мјерило обима или квантитета прибављених доказа, а адекватност је мјерило квалитета, значаја или релевантности доказа у односу на конкретну тврдњу у финансијским извјештајима и његове поузданости. Довољност или квантитет доказа ревизије зависи од: (1) ризика материјалне грешке у информацијама које се ревидују (правило: већи ризик појаве материјално значајне грешке \Rightarrow захтијева се више доказа) и (2) квалитета прибављених доказа (правило: већи квалитет прибављених доказа \Rightarrow потребно је мање доказа). Према томе, довољност и адекватност доказа су међусобно повезани, с тим да "просто" прикупљање већег броја доказа не може надокнадити њихов низак квалитет.

Ревизор треба да настоји да докази које одабере и прибави буду убједљиви. Убједљивост је мјерило ревизоровог увјерења да ревизорски докази поткрепљују мишљење ревизора. Природа и карактер ревизије су такви да ревизорски докази не могу бити коначни. Стога су ревизори принуђени да прибављају различите доказе и из различитих извора, како би поткријепили исту тврдњу (на примјер, исказана потраживања од купаца или стања готовине се провјеравају увидом у књиговодствене евиденције и друге интерне изворе, али, по правилу, и путем конфирмације од купаца, односно банака). При томе треба нагласити да задовољавајући доказ ревизије у вези са одређеном тврдњом (на примјер, постојање залиха, потврђено присуствовањем попису залиха) не може бити истовремено и задовољавајући доказ у вези са неком другом тврдњом (у поменутом случају, на примјер, за вредновање залиха).

Поред наведеног, природа и карактер доказа ревизије су такви да задовољавајући докази релевантни за поједине тврдње или изјаве садржане у финансијским извјештајима, по правилу нису релевантни за остале изјаве или тврдње. На примјер, инспекцијом евиденције и докумената у вези са наплатом потраживања након окончања извјештајног периода, може се обезбиједити задовољавајући доказ у погледу постојања и вредновања, али не и разграничења трансакција на крају периода.

На процјену ревизора шта је задовољавајући ревизорски доказ утичу сљедећи фактори:

- Ревизорова оцјена природе и степена инхерентног ризика садржаног, како на нивоу финансијских извјештаја, тако и на нивоу стања на рачуну или групе пословних догађаја,
- Природа рачуноводственог и система интерне контроле и оцјена контролног ризика,
- Материјални значај ставке која се испитује,
- Искуства и сазнања претходно обављених ревизија,
- Резултати спроведених поступака ревизије, укључујући преваре или грешке које евентуално могу бити откривене,
- Извор и поузданост расположивих информација.

(б) Наведите основне тврдње или изјаве управе садржане у финансијским извјештајима (5 бодова)

Сачињавањем и потписивањем финансијских извјештаја руководство у суштини даје изјаву да финансијски извјештаји дају итиниту и објективну слику ("приказују објективно, по свим материјално значајним питањима") у складу са примјенљивим оквиром финансијског извјештавања. Таква општа изјава, имплицитно или експлицитно, садржи изјаве или тврдње руководства правног лица у вези са: признавањем, мјерењем или вредновањем, презентовањем и објављивањем елемената финансијских извјештаја и повезаних објављивања.

Тврдње/изјаве управе или руководства, садржане у финансијским извјештајима, су основа за дефинисање циљева и поступака ревизије који имају за циљ прибављање доказа на основу којих се сачињава извјештај и изражава мишљење ревизије о финансијским извјештајима. Тврдње или изјаве управе су у ствари услов за процјену ризика или могућности настанка материјалних грешака, на основу чега ревизор креира одговарајуће програме и поступке ревизије као одговор на процијењене ризике. У релевантној литератури тврдње или изјаве управе садржане у финансијским извјештајима се уобичајено систематизују на сљедећи начин:

Тврдња/изјава	Објашњење/значење
Постојање	Средство или обавеза постоје на одређени дан
Права и обавезе	Средство или обавеза припадају правном лицу клијенту ревизије на одређени дан
Настанак	Пословна промјена или догађај (који се односи на клијента) је настао у периоду који обухватају финансијски извјештаји
Свеобухватност (потпуност)	Не постоје неевидентирани средства, обавезе, пословне промјене или догађаји или необјелодаћене позиције
Исказивање вриједности (процјена)	Средство или обавеза су евидентирани по одговарајућој вриједности која се преноси у наредни период
Одмјеравање (вредновање или разграничење – цут офф)	Пословна промјена или догађај је евидентиран у исправном износу, а приходи и расходи су алоцирани на период на који се односе
Презентација и објелодањивање	Позиција је објелодаћена, класификована и описана у складу са примјеним оквиром за финансијско извјештавање

Међународни стандарди ревизије (МСР 315 – Идентификовање и процјена ризика материјално погрешних исказа путем разумијевања ентитета и његовог окружења, групише тврдње или изјаве управе у сљедеће категорије:

Тврдње о класама трансакција и догађајима за период чија се ревизија врши:

- НАСТАНАК:** евидентирана пословна трансакција или догађај су настали у правном лицу и односе се на њега
- ПОТПУНОСТ:** све настале трансакције и догађаји су евидентирани
- ТАЧНОСТ:** износи и други подаци који се односе на трансакцију или догађај су тачно евидентирани
- РАЗГРАНИЧЕЊЕ:** трансакције и догађаји су евидентирани у периоду на који се односе
- КЛАСИФИКАЦИЈА:** трансакције и догађаји су евидентирани на одговарајућим рачунима

Тврдње о салдима рачуна на крају периода:

- ПОСТОЈАЊЕ:** средства, обавезе и капитал постоје на одређени дан
- ПРАВА И ОБАВЕЗЕ:** средства или обавезе припадају правном лицу на одређени дан
- ПОТПУНОСТ:** сва средства, обавезе и учешћа у капиталу су евидентирана
- ВРЕДНОВАЊЕ И АЛОКАЦИЈА:** средства, обавезе и учешћа у капиталу су укључена у финансијске извјештаје у одговарајућим износима и свака промјена вриједности је евидентирана на одговарајући начин

Тврдње о презентацији и објављивању:

- НАСТАНАК, ПРАВА И ОБАВЕЗЕ:** објављени догађаји, трансакције и друга

питања која су се јавила, а односе се на правно лице

- **ПОТПУНОСТ:** сва објављивања која је требало да буду укључена у финансијске извјештаје су заиста извршена и укључена
- **КЛАСИФИКАЦИЈА И РАЗУМЉИВОСТ:** финансијске информације су презентоване и описане на одговарајући начин, а објављивања су јасно исказана
- **ТАЧНОСТ И ВРЕДНОВАЊЕ:** финансијске информације су објављене истинито и објективно и у одговарајућим износима

Претходно наведене систематизације имају за циљ да ревизору помогну приликом процјењивања ризика који прати поједине тврдње садржане у финансијским извјештајима који су предмет ревизије и утврђивању циљева и поступака ревизије усмјерених на њихову провјеру или тестирање. Ревизор их може користити у предложеном или облику/систематизацији која му евентуално више одговара, с тим да морају бити заступљени сви наведени аспекти. Према томе, наведене систематизације треба схватити као водич или подсјетник који треба да потпомогне да се ревизија, односно прибављање задовољавајућих доказа, у вези са изјавама или тврдњама у финансијским извјештајима обави цјеловито и да ништа не промакне.

**(ц) Наведите основне поступке прибављања ревизорских доказа
(5 бодова)**

Општи циљ провођења одговарајућих ревизорских поступака и прибављања доказа у ревизији финансијских извјештаја, схваћен као обезбјеђење адекватне основе која омогућава извођење разумно прихватљивих закључака о финансијским извјештајима, се према МРС 500 реализује кроз:

- Поступке процјене ризика; и
- Даље ревизијске поступке, који обухватају:
 - (И) Тестове контрола, када је то обавезно у складу с Међународним стандардима ревизије или када ревизор одлучи да то уради; и
 - (ИИ) Поступке суштинског испитивања, укључујући тестове детаља и суштинске аналитичке поступке.

При томе су према МРС 500, поступци процјене ризика обавезни како би се обезбиједила одговарајућа основа за процјену ризика ревизије на нивоу финансијских извјештаја и тврдњи или изјава руководства. Међутим, поступци процјене ризика не могу бити и довољни, тј. само ови поступци ревизије не могу обезбиједити задовољавајуће ревизорске доказе на основу којих би се могло извести мишљење ревизора. Стога поступци процјене ризика морају бити праћени и допуњени поступцима тестова контрола, уколико су неопходни, као и поступцима суштинског испитивања. Тестови контрола имају за циљ да се потврди или одбаци ревизорова процјена контролног ризика, уколико она је у складу са процјеном да контролни ризик није максималан, ревизор планирао ослањање на системе интерних контрола клијента. Поред тога тестови контрола пружају ревизору одговарајућа сазнања, запажања и информације о слабостима у систему интерне контроле које је дужан да, у складу са МРС 265 - Саопштавање недостатака у интерној контроли лицима овлашћеним за управљање и руководству, поред основног Извјештаја о ревизији достави руководству клијента ревизије.

Поступци суштинског испитивања не остављају никакву дилему у погледу њихове обавезности. Они су обавези у свакој ревизији, што значи да се не могу избјећи нити у околностима када би ревизор наишао на "савршен" систем интерних контрола, а таква оцјена била потврђена тестовима контрола. Ови поступци се у контексту опште стратегије или плана ревизије комбинују са поступцима процјене ризика и тестовима контрола, али се због инхерентних ограничења интерних контрола не могу избјећи у било којој ревизији финансијских извјештаја. Поступци суштинског испитивања су одговор ревизора на повезане процијењене ризике постојања материјалне грешке у салду рачуна, класи трансакција или захтијеваним објављивањима. Треба да буду тако планирани и спроведени да обезбиједи задовољавајући доказ ревизије, који заједно са доказима прибављеним на основу поступака процјене ризика и тестова контрола, пружа разумну основу за изражавање мишљења о финансијским извјештајима и тврдњама које су у њима садржане. Укупни поступци ревизије, односно њихова природа или поменуте врсте, обим и временски распоред се утврђују у фази планирања ревизије, операционализују у одговарајућем плану или стратегији и програмима ревизије,

те као такви служе као водич ревизорском тиму, а поготово одговорном партнеру за успјешно спровођење, као и контролу квалитета ревизије.

У савременим условима у којима се ревизори код све већег броја клијената сусрећу са чињеницом да су одређени рачуноводствени подаци или друге информације доступни само у електронском облику или само у одређеном временском тренутку или периоду, природа обим и временски распоред ревизијских поступака се значајно мијењају и усложњавају. То свакако пред ревизорску професију поставља нове изазове и проблеме, јер се у таквим околностима ревизија може успјешно спровести једино примјеном одговарајућих техника ревизије уз помоћ компјутера.

Независно од тога о којој од поменутих врста ревизорских поступака се ради, основни поступци прибављања ревизорских доказа су:

- (1) Инспекција - преглед евиденција или докумената и материјалних средстава,
- (2) Посматрање,
- (3) Испитивање,
- (4) Рачунска контрола и поновно извођење, и
- (5) Аналитички поступци.

Наведени поступци се најчешће међусобно комбинују у зависности од стратегије или плана ревизије и општег контекста њихове примјене. У одређеним околностима, докази прибављени током претходних ревизија за истог клијента могу бити релевантни и за текућу ревизију. Међутим, и у таквим околностима ревизор мора спровести одређене ревизорске поступке који имају за циљ да потврде да су такви докази и даље релевантни.

(д) Објасните екстерну потврду (конфирмацију) као метод или технику прибављања доказа у ревизији финансијских извјештаја (5 бодова)

Екстерна потврда или конфирмација је процес или поступак прибављања и оцјене ревизорског доказа на начин да се кроз директну комуникацију "трећој страни" упућује захтјев да ревизору достави информације о конкретној позицији садржаној у финансијским извјештајима правног лица - клијента ревизије. Циљ упућивања оваквог захтјева је да се тражене информације добију и на основу њих оцијени да ли су тврдње руководства садржане у финансијским извјештајима објективне и истините. Иако је уобичајена асоцијација на примјену екстерних потврда ревизија потраживања од купаца, у пракси ревизије се екстерне потврде често користе приликом провјере салда и на другим појединачним синтетичким или аналитичким рачунима, али и у другим ситуацијама. Екстерне потврде се могу користити за провјеру или ревизију:

- салда на рачунима купаца,
- салда на рачунима и других информација од стране банака,
- залиха које држе трећа лица у осигураним складиштима ради обраде или консигнационе продаје,
- докумената о власништву који се налазе код адвоката или финансијера на чувању или као обезбјеђење неке обавезе,
- хартија од вриједности које су брокери купили, али које до датума биланса стања нису испоручене или пренесене на рачун купца,
- кредита од зајмодаваца,
- салда на рачунима добављача.

На основу наведеног се може закључити да је екстерна потврда типичан и незаобилазан метод прибављања ревизорских доказа у поступцима суштинског испитивања. Обим укупних екстерних потврда, као и њихове примјене за поједина салда или тврдње садржане у финансијским извјештајима, као уосталом и свих других поступака суштинског испитивања, зависи од ревизорове процјене инхерентног и контролног ризика.

Иако се екстерна потврда сматра релативно поузданим ревизорским доказом, стварна поузданост доказа прибављеног на основу екстерне потврде зависи од примјене сљедећих поступака:

- креирања захтјева за екстерном потврдом,
- спровођења поступака екстерне потврде (контрола слања захтјева и пријема одговора),
- оцјене резултата примљених одговора,
- анализе и (пр)оцјене карактеристика пошилаоца одговора из угла евентуалних ограничења (тј. да ли је реално очекивати одговор и колико ће он бити реалан и објективан),

– (пр)оцјене евентуалних ограничења која намеће руководство клијента ревизије.

У теорији и пракси ревизије финансијских извјештаја, ревизор може користити позитивне или негативне захтјеве за екстерном потврдом, или њихову комбинацију, зависно од тога шта је у датим околностима примјереније.

Основна карактеристика захтјева за позитивном екстерном потврдом је да се од "треће стране" очекује и захтијева да одговори ревизору, односно достави му тражену информацију без обзира да ли се слаже са информацијом наведеном у захтјеву или не, у ком случају се од ње захтијева да у захтјев унесе информацију којом располаже. С обзиром да се одговор захтијева, како у случају слагања, тако и у случају неслагања, од захтјева за позитивном екстерном потврдом се очекује да пружи поуздан ревизорски доказ. Међутим, то није и дефинитиван став о поузданости позитивне екстерне потврде, јер се може десити да "трећа страна" потврди тражену информацију, а да у ствари не провјери да ли је она заиста тачна. Проблем је у томе што ревизор не може открити овакву ситуацију, а при томе је примљени одговор прихватио као "коначан" ревизорски доказ. Ипак једна од могућности елиминисања наведеног ризика непоузданости позитивне екстерне потврде је да се користи "бланко" позитивна потврда, тј. да се у самом захтјеву не наведе износ, или друга информација која се жели провјерити, него се од "треће стране" или пошиљаоца потврде тражи да унесе износ или наведе другу информацију. Међутим, недостатак овакве "бланко" форме позитивне потврде је већи ризик изостанка одговора, јер она захтијева већи напор пошиљаоца одговора или "треће стране".

Захтјев за негативном екстерном потврдом је такав облик екстерне потврде код кога се од "треће стране" захтијева одговор само ако се не слаже са информацијом која је у захтјеву садржана. Проблем у вези са негативном потврдом је што изостанак одговора може бити условљен и другим разлозима, тако да ревизор не може бити сигуран да ли таква околност значи да "трећа страна" тиме потврђује да је информација садржана и упућеном захтјеву тачна. Стога захтјев за негативном екстерном потврдом обезбјеђује мање поуздан ревизорски доказ у односу на захтјев за позитивном екстерном потврдом. Према томе, уколико је ревизор ипак одабрао захтјев за негативном екстерном потврдом, потребно је да размотри и друге поступке суштинског испитивања као допуну у циљу веће поузданости прибављених доказа.

3. У складу са МРевС-ом 210 – Договарање увјета ревизијских ангажмана дефинишите и објасните:
- а) „Предувјете за ревизију“ и како ревизор сагледава да ли исти постоје (5 бодова)
 - б) Како ревизор реагује на ограничење дјелокруга прије прихваћања ревизијског ангажмана и осталих фактора који утичу на прихваћање ревизијског ангажмана (5 бодова)
 - в) Које увјете ревизијског ангажмана треба договорити ревизор и какав је садржај писма о преузимању ревизије према МРевС-у 210, те која додатна питања могу бити укључена у садржај писма о преузимању (није потребно састављати писмо већ само набројати која питања оно укључује) (10 бодова)

Одговор:

- а) *Предувјети за ревизију* – менаџментова примјена прихватљивог оквира финансијског извјештавања при састављању финансијских извјештаја и споразум с менаџментом и, гдје је прикладно, с онима који су задужени за управљање, о претпоставкама уз које се обавља ревизија.

Како би установио постоје ли предувјети за ревизију, ревизор ће:

- (а) одредити је ли прихватљив оквир финансијског извјештавања који треба бити примијењен у састављању финансијских извјештаја; и
- (б) прибавити сугласност менаџмента да потврђује и схваћа своје одговорности:
 - (и) за састављање финансијских извјештаја у складу с примјењивим оквиром финансијског извјештавања, укључујући, гдје је релевантно, и за њихову фер презентацију;
 - (ии) за онакве интерне контроле какве менаџмент одреди да су нужне за омогућавање састављања финансијских извјештаја који су без значајних погрешних приказивања услијед преваре или грешке; и
 - (иии) осигурати ревизору:
 - а. приступ свим информацијама за које менаџмент зна да су релевантне за састављање финансијских извјештаја, као што су евиденције, документација и остала питања;
 - б. додатне информације које ревизор може захтијевати од менаџмента у сврху ревизије; и
 - в. неограничен приступ особама унутар пословног субјекта за које ревизор одреди да је то нужно за прибављање ревизијских доказа.
- б) *Ограничење дјелокруга прије прихваћања ревизијског ангажмана* - Ако менаџмент или они који су задужени за управљање наметну такво ограничење дјелокруга ревизорова рада у увјетима предложеног ревизијског ангажмана да ревизор вјерује како ће ограничење имати за последицу суздржавање од мишљења о финансијским извјештајима, ревизор неће прихватити такав ограничени ангажман као ревизијски ангажман, осим ако није захтијevano законом или регулативом да то учини.

Остали фактори који утичу на прихваћање ревизијског ангажмана - Ако не постоје предувјети за ревизију, ревизор ће расправити то питање с менаџментом. Осим ако није захтијevano законом или регулативом да то учини, ревизор неће прихватит предложени ревизијски ангажман:

- (а) ако ревизор утврди да није прихватљив оквир финансијског извјештавања који треба бити примијењен при састављању финансијских извјештаја, осим ако је ревизор утврдио да би оквир финансијског извјештавања прописан законом или регулативом био неприхватљив због чињенице да је он прописан законом или регулативом, ревизор ће

прихватити ревизијски ангажман само ако постоје следећи увјети:

- (a1) менаџмент се слаже дати додатне објаве у финансијским извјештајима потребним како би се избјегло да финансијски извјештаји доводе у заблуду; и
- (a2) у увјетима ревизијског ангажмана навести:
 - (и) да ће, у складу с МРевС-ом 706, ревизорово извјешће о финансијским извјештајима садржати одјељак за истицање питања, којим ће се скренути позорност корисника на додатне објаве; и
 - (ии) осим ако се законом или регулативом не захтијева да се у складу с примјењивим оквиром финансијског извјештавања за изражавање ревизорова мишљења о финансијским извјештајима користи фраза “фер презентирају, у свим значајним одредницама” или фраза “пружају истинит и фер приказ”, ревизорово мишљење о финансијским извјештајима неће садржати такве фразе.

Ако не постоје наведени увјети, те се законом или регулативом захтијева да ревизор обави ревизијски ангажман, ревизор ће:

- (a1) оцијенити учинак на ревизоров извјештај садржаја онога што узрокује да финансијски извјештаји доводе у заблуду; и
- (a2) укључити одговарајући позив на то питање у увјетима ревизијског ангажмана.

или

(б) уколико менаџмент одбија осигурати додатне информације које ревизор захтијева у сврхе ревизије (ревизор неће прихватити ангажман).

c) *Договор о увјетима ревизијског ангажмана* - Ревизор ће договорити увјете ревизијског ангажмана с менаџментом или онима који су задужени за управљање, већ према томе што је примјерено.

Договорени увјети ревизијског ангажмана бит ће евидентирани у писму о ревизијском ангажману или другом прикладном облику писаног споразума и укључит ће:

- (a) циљ и дјелокруг ревизије финансијских извјештаја; (б) одговорности ревизора;
- (ц) одговорности менаџмента;
- (д) назнаку примјењивог оквира финансијског извјештавања за састављање финансијских извјештаја; и
- (е) позив на очекивани облик и садржај било којег извјештаја које треба издати ревизор и изјаву да могу настати околности у којима се извјештај може разликовати од очекиваног облика и садржаја.

Облик и садржај писма о ревизијском ангажману може се разликовати од субјекта до субјекта. Информације о ревизоровим одговорностима укључене у писмо о ревизијском ангажману могу се темељити на МРевС-у 200. Осим укључивања питања захтијеваних МРевС-ом 210, писмо о ревизијском ангажману може се односити и на примјер:

- елаборирање дјелокруга ревизије, укључујући позив на примјењиву легислативу, регулативе, МРевС-ове и етичке и друге објаве професионалних тијела којима ре- визор подлијеже;
- облик било којег другог приопћавања резултата ревизијског ангажмана;
- чињенице да због инхерентног ограничења ревизије, заједно с инхерентим ограничењима интерних контрола, постоји неизбјежан ризик да нека значајна погрешна приказивања могу остати неоткривена, иако се сматра да је ревизија исправно планирана и обављена у складу с МРевС-овима.;
- договоре у вези с планирањем и обављањем ревизије, укључујући састав реви- зијског

тима;

- очекивање да ће менаџмент дати писане изјаве;
- договор с менаџментом о стављању на располагање ревизору нацрта финан- сијских извјештаја и било којих других пратећих информација у вријеме које ће омогућити ревизору да доврши ревизију у складу с предложеним распоредом;
- договор с менаџментом да ће информирати ревизора о чињеницама које могу утјецати на финансијске извјештаје, које менаџмент може спознати током раздобља од датума ревизорова извјештаја до датума када су издани финансијски извјештаји;
- основицу за обрачунавање накнаде и договоре о плаћањима; и
- захтјев менаџменту да потврди примитак писма о ревизијском ангажману и прихвати увјете ангажмана наведене у њему.
- аранжмани у вези с укључивањем других ревизија или експерата у неке аспекте ревизије;
- аранжмани у вези с укључивањем интерних ревизора и другог особља пословног субјекта;
- аранжмани који су потребни с ревизоровим претходником, ако га је било, у случају првог преузимања обвезе обављања ревизијског ангажмана;
- било које ограничење ревизорове одговорности када постоји таква могућност;
- позив на било који други споразум између ревизора и пословног субјекта; и
- било која обвеза давања ревизијских радних папира другим странкама.

II - ЗАДАЦИ

1. Ревизорски тим “АБЦ” врши ревизију финансијских извјештаја за 2013.годину код привредног друштва “ХУЗ”. Привредно друштво “ХУЗ” је исказало сљедећи биланс стања:

Биланс стања привредног друштва “ХУЗ”

ОПИС	Износ 2012.	Износ 2013.
Земљиште	500.000	700.000
Грађевински објекти	1.500.000	1.400.000
Опрема	1.000.000	1.300.000
Материјална средства у припреми	500.000	1.000.000
Залихе сировина и материјала	300.000	100.000
Залихе готових производа	200.000	500.000
Новчана средства	1.000.000	500.000
АКТИВА	5.000.000	5.500.000
Обавезе према добављачима	400.000	500.000
Обавезе за нето плаће	200.000	400.000
Обавезе за порезе и доприносе по основу плаћа	300.000	600.000
Дугорочне обавезе по кредитима	2.000.000	1.375.000
Добит периода	100.000	550.000
Капитал	2.000.000	2.075.000
ПАСИВА	5.000.000	5.500.000

Проведени су сви доказни поступци и забиљежене су сљедеће спорне ситуације:

Забиљешка бр. 1

Привредно друштво “ХУЗ” је од пословног партнера “ДС” 10.12.2013.године добило без накнаде грађевински објекат фер процијењене вриједности 50.000 КМ и опрему фер процијењене вриједности 25.000 КМ. Процијењени преостали вијек трајања објекта је 50 година, док је процијењени вијек трајања опреме 5 година. Рачуноводствено евидентирање пријема средстава без накнаде привредно друштво “ХУЗ” извршило је на сљедећи начин:

Дневник књижења привредног друштва “ХУЗ”

Р.бр.	Датум	О П И С	Дугује	Потражује
1.	10.12.2013.	Грађевински објекти	50.000	
		Опрема	25.000	
		Капитал		75.000
		За примљена средства без накнаде		

Забиљешка бр. 2

Привредно друштво “ХУЗ” пропустило је 31.12.2013. рачуноводствено евидентирати затезне камате у вриједности од 2.400 КМ обрачунате од стране добављача “УВ” због неблаговременог измиривања обавеза, уз образложење друштва да од наведеног добављача очекују почетком године одобравање попушта у вриједности од 5.000 КМ због набавке великих количина материјала, чиме ће ефекат затезних камата бити у потпуности поништен.

Ревизорски тим “АБЦ” укупну значајност утврђује у висини од 2,5% укупних средстава ревидираног предузећа. Распоред значајности на поједине позиције врши се сразмјерно њиховој величини на дан 31.12.2013. Све позиције се укључују у распоред почетне значајности.

Ваш задатак је:

а) Одредити износ почетне значајности, а будући да је пословање клијента у претходним годинама било оптерећено мањим неправилним евиденцијама пословних догађаја, исту коригујте за 20% што ће бити ниво коначне процјена значајности – сачинити одговарајући радни документ ревизора? **(2 бода)**

б) Израчунати значајност распоређену на позиције грађевинских објеката, опреме, капитала и обавеза према добављачима - сачинити одговарајући радни документ ревизора? **(2 бода)**

ц) Процијенити да ли постоји прецјењивање или подцјењивање елемената финансијских извјештаја? Сачините одговарајући примјер радне верзије процјене грешака у рачуноводственој евиденцији привредног друштва “ХУЗ”, уз квалификацију да ли наведне грешке резултирају прецјењивањем или подцјењивањем позиција финансијских извјештаја друштва “ХУЗ” те да ли се ради о значајним грешкама или не, узимајући у обзир раније распоређене вриједности значајности на позиције биланса стања. **(4 бода)**

д) Према Међународном ревизорском стандарду 705, тачка 4.: „Циљ ревизора је да јасно изрази одговарајуће модифицирано мишљење о финансијским извјештајима које је нужно када:

- ревизор закључи да, темељено на прибављеним ревизијским доказима, финансијски извјештаји као цјелина нису без значајног погрешног приказивања; или
- ревизор не може прибавити довољне и примјерене ревизијске доказе да би закључио како су финансијски извјештаји као цјелина без значајног погрешног приказивања.“

Да ли у наведеном задатку има основа за модификацију ревизорског мишљења, у смислу цитиране одредбе? Ако сматрате да има, наведите због којег од наведених фактора је нужно изразити модифицирано мишљење? **(2 бода)**

е) Треbate дати ревизорско мишљење о финансијским извјештајима привредног друштва “ХУЗ” у складу са међународним ревизорским стандардима. Није потребан цјели текст ревизорског мишљења него само пасуси у којима се изражава мишљење и евентуално пасуси у којима се објашњава основ за модификацију и пасуси у којима се наглашавају одређене чињенице. **(6 бодова)**

ф) Уколико се не слажете са начином на који је привредно друштво “ХУЗ” провело књижење пословних промјена из забиљешки 1 и 2, прикажите на који начин је предметно друштво требало провести књижење наведених догађаја које бисте сматрали исправним. **(4 бода)**

ОДГОВОР:

а) Значајност износи 110.000 КМ, према радном документу 1. (2 бода)

Радни документ 1: Утврђивање почетне значајности

Комитент: Привредно друштво “ХУЗ”

Датум биланса стања: 31.12.2013.

База за израчунавање значајности: укупна средства 5.500.000 КМ

Процент значајности: 2,5%

Износ почетне значајности: $5.500.000 \times 2,5\% = 137.500$ КМ

Коначна процјена значајности: $137.500 \times 0,80 = 110.000$ КМ

Образложење за коначну процјену значајности: Пословање привредног друштва “ХУЗ” у претходним годинама није било у потпуности усклађено за законодавним оквиром, па је коначна процјена значајности коригована за 20%.

б) Значајност распоређена на грађевинске објекте, опрему, капитал и обавезе према добављачима износи 52.750 КМ према радном документу 2. (2 бода)

Радни документ 2: Распоред почетне значајности за поједине позиције биланса стања комитента: Привредно друштво “ХУЗ” на датум биланса стања: 31.12.2013.

ОПИС	2013.	РАСПОРЕД Д ЗНАЧАЈ- НОСТИ	ОБРАЧУН
Грађевински објекти	1.400.000	14.000	(1.400.000/11.000.000) X 110.000
Опрема	1.300.000	13.000	(1.300.000/11.000.000) X 110.000
Обавезе према добављачима	500.000	5.000	(500.000/11.000.000) X 110.000
Капитал	2.075.000	20.750	(2.075.000/11.000.000) X 110.000
ЗБИР ПОЗИЦИЈА ЗА РАСПОРЕД ЗНАЧАЈНОСТИ (УКУПНА АКТИВА И ПАСИВА)	11.000.000	110.000	

ц) Постоји прецењивање и подцењивање елемената финансијских извјештаја. (4 бода)

По основу књижења из забиљешке бр.1: прецењена је позиција капитала за укупан износ од 75.000 КМ, а са друге стране неправилно је исказана позиција одложених прихода за исту вриједност, тј. одложени приходи су подцењени за наведену вриједност.

По основу пропуштања књижења из забиљешке бр.2 подцењене су позиције расхода и обавеза према добављачима за износ од 2.400 КМ.

Примјер радне верзије процјене грешака у рачуноводственој евиденцији привредног друштва “ХУЗ”, уз квалификацију да ли наведне грешке резултирају прецењивањем или подцењивањем позиција финансијских извјештаја друштва “ХУЗ” те да ли се ради о значајним грешкама или не, узимајући у обзир раније распоређене вриједности почетне значајности на позиције биланса стања приказан је у радном документу 3.

Радни документ 3: Процјена грешака у рачуноводственој евиденцији комитента: Привредно друштво “ХУЗ” на датум биланса стања: 31.12.2013.

Биљешка	Позиција	Допустива грешка	Настала грешка				
			Средства	Обавезе	Капитал	Приход и	Расход и
1	Капитал	20.750			75.000		
	Одложени приходи			-75.000			
	Погрешна евиденција пријема грађевинских објеката и опреме без накнаде резултирала је прецењивањем капитала и подцењивањем одложених прихода.						
	Грешка је значајна, јер прелази допустиву грешку израчунату распоредом значајности.						
2	Расходи						-2.400
	Добављачи	5.000		-2.400			
	Пропуштање књижења затезних камата обрачунатих од стране добављача резултирало је подцењивањем позиција расхода и обавеза према добављачима.						
	Грешка није значајна, јер не прелази допустиву грешку израчунату распоредом значајности.						

д) У задатку има основа за модификацију ревизорског мишљења. Разлог: (прва алинеја) финансијски извјештаји као цјелина нису без значајног погрешног приказивања. (2 бода)

е) Мишљење с резервом (6 бодова)

Основа за мишљење с резервом

Привредно друштво “ХУЗ” није правилно извршило књижење пријема средстава без накнаде. Према Међународним стандардима финансијског извјештавања пријем без накнаде сталних средстава

којима је могуће процијенити вијек трајања, а тиме и утврдити обавезу обрачуна амортизације, признаје се као дугорочно одложени приход. Вриједност примљених средстава без накнаде не могу се признавати као капитал друштва.

Због ове неправилности прецењена је позиција капитала за укупан износ од 75.000 КМ, а за исти износ неправилно су исказани дугорочно одложени приходи.

Мишљење с резервом

Према нашем мишљењу, осим за могуће учинке питања описаног у дијелу основе за мишљење с резервом, финансијски извјештаји представљају фер приказ, у свим значајним одредницама, финансијског стања привредног друштва “ХУЗ” на дан 31. 12. 2013., те његова пословног резултата и новчаних токова тада завршене године, у складу са Међународним стандардима финансијског извјештавања.

ф) Исправно књижење пословних догађања из забиљешки 1 и 2: (4 бода)

Р.бр.	Датум	О П И С	Дугује	Потражује
1а.	10.12.2013.	Грађевински објекти у припреми	50.000	
		Опрема у припреми	25.000	
		Одложени приходи		75.000
		За пријем средстава без накнаде		
1б.	10.12.2013.	Грађевински објекти	50.000	
		Опрема	25.000	
		Грађевински објекти у припреми		50.000
		Опрема у припреми		25.000
		За почетак кориштења средстава		
2.	31.12.2013.	Расходи по основу затезних камата	2.400	
		Обавезе према добављачима		2.400
		За обрачун затезних камата		

2. Размотрити сљедеће неповезане ситуације у којима се нашао ревиор Јау Јохнсон:

- 1) Предузеће *Интернационал Минес, Инц.* користи методу ФИФО за вредновање залиха које су произведене и налазе се у иностранству и везане су за пословне активности у иностранству (за вредновање залиха у матичној земљи користи се метода просјечних цијена). (5)
- 2) Предузеће *Хи Тејх 'с Цомпутерс* тужи Вашег комитента *Супер Софтвере* због незаконитог кориштења патентираног проналаска. Правни савјетник Вашег комитента Вас увјерава да тужба није оправдана. (4)
- 3) У претходним годинама комитент, *Мерц Интернационал*, је консолидирао своју подружницу због ограничења у вези исплате зарада распоређених на све стране друштва-кћери у Панаму у власништву Вашег комитента. *Мерц Интернационал* је одлучио да у текућој години обрачуна подружницу на темељу методе удјела. (4)
- 4) У претходним годинама *Ворцестер Вол Милс* је залихе сирове вуне вредновао на темељу замјенских трошкова, но у текућој години користи методу ФИФО за вредновање залиха. (4)
- 5) На темељу испитивања животног вијека својих специјализираних аутомобила, *Гас Леак Тејхнологу* промијенио је вијек употребе за сврхе обрачунавања амортизације тих аутомобила с 5 на 3 године. Та је промјена резултирала значајним износом додатног расхода амортизације. (4)
- 6) Током провођења ревизије у 2009. години предузећа *Браннон Бакеру Еквипмент* пронађено је да је значајан износ залиха био искључен из вриједности залиха у финансијским извјештајима за 2008. годину. Након што је тај проблем расправљен с управом, постоји увјерење да је у питању био ненамјерни пропуст. (4)
- 7) Ревизор Јау Јохнсон држи 10% дионица у предузећу *Кoenig Цонструцтион*. Управни одбор предузећа *Кoenig Цонструцтион* ангажирало је Јохнсона да обави ревизију. Јохнсон је довршио ревизију и утврдио да су финансијски извјештаји објављени реално и објективно те у складу с опћеприхваћеним рачуноводственим начелима. (5)

Задатак:

За сваку од наведених неповезаних ситуација навести врсту ревизијског извјештаја који ће се објавити и разлоге објављивања управо таквог ревизорског извјештаја.

Рјешење:

- 1) Ревизор треба издати позитиван ревизорски извјештај. Предузеће може користити различите методе за вредновање залиха на међународном подручју. Многе земље не допуштају ФИФО методу за вредновање залиха и за предузеће може бити скупо одржавати евиденције залиха користећи обје методе вредновања залиха.
- 2) Ревизор треба издати позитиван ревизорски извјештај. Он не треба промијенити ревизорски извјештај све док је ова неизвјесност тачно израчуната. У овом случају изгледа да је неповољан исход ове неизвјесности незнатан. Због тога није потребна објава у финансијским извјештајима.
- 3) Ова промјена у извјештавању предузећа захтијева да ревизор промијени позитиван ревизорски извјештај и у њему објави додатно објашњење које објашњава промјену.
- 4) То представља исправак погрешке. Ревизор треба промијенити ревизорско мишљење тако да у њему дода додатно објашњење које описује промјену вредновања залиха (с пријашње методе замјенских трошкова на ФИФО методу).
- 5) Ово је промјена рачуноводствених процјена. Такве промјене не утјечу на досљедност и ревизор треба објавити позитивно ревизорско мишљење.
- 6) Ово је исправак погрешке која се не односи на применијену рачуноводствена начела и не утјече на досљедност. Под претпоставком да је погрешка правилно установљена, ревизор треба објавити позитивно ревизорско мишљење.
- 7) Ревизор није неовисан и треба издати извјештај у којем се суздржава од изражавања мишљења због недостатка неовисности.