

КОМИСИЈА ЗА РАЧУНОВОДСТВО И РЕВИЗИЈУ БОСНЕ И ХЕРЦЕГОВИНЕ

ИСПИТ ЗА СТИЦАЊЕ ПРОФЕСИОНАЛНОГ ЗВАЊА **ОВЛАШТЕНИ РЕВИЗОР** (ИСПИТНИ ТЕРМИН: МАЈ 2017. ГОДИНЕ)

ПРЕДМЕТ 11: **НАПРЕДНА РЕВИЗИЈА**

ЕСЕЈИ

Есеј бр. 1 – Контрола и осигурање квалитета ревизије

(а) Шта се подразумева под контролом квалитета (КК) ревизије зашто је она потребна?

(5 бодова)

Под контролом квалитета ревизије се подразумевају укупне мјере и активности које се предузимају са циљем да се ревизија проведе на начин који ће обезбиједити остварење њеног циља, који се у крајњем огледа у сачињавању извјештаја који корисницима финансијских извјештаја пружа разумно увјерење о томе да ли су финансијски извјештаји сачињени у складу са важећим оквиром за финансијско извјештавање и да ли садрже материјално значајне грешке или не.

Контрола квалитета ревизије је постала веома важна у савременим условима као покушај да се поврати повјерење у ревизију ФИ, њену објективност, независност, кредибилитет, ... у контексту сумњи изазваних укљученошћу и ревизије у недавне финансијске скандале (Enron, Worldcom, Parmalat, ...).

Ризик од непоуздане ревизије финансијских извјештајасе може умањити уколико се успостави одговарајући систем контроле квалитета. Да би тај систем био дјелотворан и ефикасан потребно је да у контролу квалитета ревизије буду укључени сви чија „судбина“ у значајној мјери зависи од стандарда и нивоа ревизијских услуга. То значи да су поред ревизора и ревизорске фирме и клијента ревизије, као уговорних страна, за квалитет ревизије заинтересовани и ревизорска професија и јавност која користи или се ослања на ревизорске извјештаје и мишљење о финансијским извјештајима.

Квалитет ревизије, мјерено квалитетом, поузданошћу, непристрасношћу и адекватношћу Извјештаја и мишљења ревизора је истовремено одговорност, утврђена стандардима ревизије, и интерес овлаштеног ревизора и партнера ревизорске фирме, који је задужен за све аспекте процеса ревизије и има готово неограничену могућност да утиче на квалитет ревизије. Радећи на такав начин ревизор/партнер гради имиџ и реноме ревизорске фирме, штити је од потенцијалних судских парница,

Професионалне организације су заинтересоване за квалитет ревизије је несавјестан рад појединих ревизора и ревизорских фирми утиче на повјерење у професију у цјелини и њен статус и углед, а то значи и на њен опстанак. Стога професија успоставља одговарајућу (само)регулацију која утврђује правила понашања која треба да обезбиједи висок квалитет рада ревизије, а одвија на три нивоа: (1) на нивоу појединачног ангажмана или ревизије, (2) на нивоу ревизорске фирме и (3) на нивоу организације чланице Међународне федерације рачуновођа (IFAC), тј. националне професионалне асоцијације.

Поред наведеног, нарочито након поменутих финансијских скандала за квалитет ревизије постаје све више заинтересована и јавност како би се смањио ризик доношења пословних/економских одлука на основу погрешних информација које у условима недовољног квалитета ревизије могу бити садржане и неоткривене и у ревидованим финансијским извјештајима.

Однос наведених „страна“ или учесника у систему контроле квалитета (КК) и организације контроле квалитета ревизије се може приказати на следећи начин:

Овлаштени ревизор	→	Контрола квалитета на нивоу ревизорског ангажмана
Равизорска фирма	→	Контрола квалитета на нивоу ревизорске фирме
Ревизорска професија	→	Контрола квалитета од стране професионалне организације
Јавност	→	Контрола квалитета кроз јавни надзор

(б) Које су основне карактеристике КК ревизије на нивоу ревизорске фирме?

(5 бодова)

КК на нивоу ревизорске фирме је, као и КК на нивоу појединачног ревизорског ангажмана, регулисана МСР 220 који, између осталог, прописује стандарде и пружа смјернице о контроли квалитета услуга ревизије. Ти стандарди и смјернице се односе на:

- Политике и поступке које ревизорска фирма треба успоставити и примјењивати у вези са услугама ревизије које пружа, и
- Поступке које треба примјењивати приликом извођења ревизије, односно распоређивања активности утврђених планом и програмима ревизије на ангажовано особље.

Циљ успостављања наведених обавеза за ревизорске фирме је да обезбиједи да се све ревизије обављају у складу са важећим Међународним стандардима и саопштењима ревизије, увјеравања и етике, што истовремено значи задовољавање општег циља ревизије, висок квалитет обављеног ревизорског испитивања, адекватно мишљење и у крајњем повјерење у Извјештај независне ревизије финансијских извјештаја.

Према наведеном Стандарду контроле квалитета свака ревизорска фирма треба да успостави систем контроле квалитета за услуге ревизије и увјеравања које пружа у складу са Међународним стандардима ревизије. Тај систем треба да садржи дефинисане политике и процедуре у следећим областима:

- Одговорност за квалитет у оквиру ревизорске фирме,
- Релевантни етички захтјеви,
- Прихватање и наставак сарадње са клијентом,
- Људски ресурси,
- Спровођење ангажмана, и
- Мониторинг.

Наведене политике и процедуре КК требају бити формализоване у писаној форми и са њима морају бити упознати сви запослени у ревизорској фирми који су укључени у пружање свих услуга увјеравања. Изузетно, за мање ревизорске фирме је дозвољено да ове процедуре буду мање формалне и детаљне.

(в) Како се обезбјеђује КК на нивоу ревизорске професије?

(5 бодова)

Обавеза успостављања система КК на нивоу професионалне асоцијације произилази из чланства националних професионалних асоцијација рачуновођа и ревизора у ИФАС-у. Та обавеза се односи на успостављање обавезног програма обезбјеђења система квалитета ревизије, а односи се минимално на оне ревизорске фирме, унутар националне професионалне асоцијације ("организације чланице"), које врше ревизију финансијских извјештаја котираних правних лица. Надаље ова обавеза захтијева да организација чланица утврди и објави критеријуме у односу на које се процјењује да ли би остале ревизије финансијских извјештаја требало да буду обухваћене програмом обезбјеђења контроле квалитета ревизије.

У функцији реализације Програма обезбјеђења квалитета ревизије организација чланица треба да усвоји и објави стандарде за контролу квалитета и смјернице које од ревизорских фирми захтијевају да проводе систем контроле квалитета у складу са основним принципима и поступцима утврђеним у Међународном стандарду контроле квалитета 1 (МСКК 1). При томе је одговорност за провођење тих правила и поступака контроле квалитета на свакој појединачној ревизорској фирми, док је одговорност организације чланице да кроз успостављени Програм врши надзор над придржавањем тих правила и поступака, како би се

обезбједило да сви њени чланови пружају високо квалитетне услуге ревизије, чиме јача повјерење у професију, односно у крајњем у фер приказ ревидованих финансијских извјештаја.

Предмет Програма контроле квалитета организације чланице може бити ревизорска фирма или партнер(и). Нагласак је, дакле, или на контроли активности везано за функционисање система контроле квалитета фирме, или на контроли активности које су директно везане за партнера(е), иако су наведени аспекти система контроле квалитета нераскидиво повезани и морају се успостављати и посматрати у интеракцији. Организација чланица треба да објави Програм обезбјеђења квалитета ревизије и повезаних услуга које пружају њени чланови.

За провођење Програма организација чланица треба да формира компетентан тим за обезбјеђење квалитета ревизије. Чланови тог тима треба да имају стручно образовање и искуство и посебну обуку из области обезбјеђења контроле квалитета, што се мора верификовати одговарајућим сертификатом, заснованим на потребним квалификацијама које утврђује организација чланица. Величина и структура тима треба бити прилагођена потребама организације чланице и њених чланова. За сваки појединачни преглед се именује "вођа" или шеф тима. Након проведеног поступка надзора система контроле квалитета, шеф тима треба за сачини и и ревизорској фирми која је била предмет "контроле" достави писани извјештај. Ревизорска фирма која је била предмет "контроле" треба да у прописаном року достави шефу тима писмени одговор везано за закључке и препоруке дате у "нацрту" извјештаја, укључујући и планиране активности и временски оквир за њихову примјену.

Суштина прегледа система контроле квалитета ревизорских фирми (или понашања партнера у том домену) који врше тимови организације чланице, је да су то колегијални или пријатељски прегледи или контроле ("*peer review*"). То је јако важно јер такви прегледи не би требало да стварају односе неповјерења и "притиска" екстерног контролора, укључујући и потенцијалну санкцију засновану на законском или сличном овлаштењу.

(г) Објасните појам и суштину јавног надзора над контролом квалитета/рада ревизије финансијских извјештаја

(5 бодова)

Јавни надзор над ревизијом је резултат одговора државе на недавне финансијске скандале, у које је нажалост била уплетена и ревизорска професија. Ради се о формирању посебног јавног или државног регулаторног тијела овлаштеног да врши надзор над независном ревизијом финансијских извјештаја. У САД је то регулисано *Sarbanes-Oxley*-јевим законом, који у основи значи формирање државног тијела које добија овлаштење да врши надзор над ревизијом финансијских извјештаја, како би се обезбједио већи квалитет, непристрасност и објективност ревизије и тиме повратило и обезбједило повјерење у извјештаје ревизије.

Иако је разлог за наведени регулаторни заокрет више него очигледан, чини се да он ипак доводи у питање концепт и суштину ревизије као независне, екстерне професионалне услуге. Наиме, до тада се сматрало, и у складу са таквим ставом, успоставио (само)регулаторни оквир према коме је професионална одговорност ревизорске фирме и ревизора најбоља и довољна гаранција квалитета, објективности и непристрасности услуга ревизије.

Основно питање и проблем који се појављује у провођењу новог америчког приступа надзору и контроли квалитета ревизије је, прије свега, да ли у име државе ревизорску професију и њен рад могу успјешно надзирати и контролисати појединци који при томе и сами нису ревизори? Наведена дилема је изазвала огромно интересовање унутар ревизорске професије која се нашла под снажним притиском јавности и државе широм свијета.

Ревизорска професија у Европи настоји да примијени регулаторни приступ који ће "прихватити" потребу и неопходност јавног или државног надзора, али уз одређену модификацију. Она се, прије свега, односи на инсистирање да у састав државног надзорног тијела обавезно треба да уђе и један број чланова који су представници ревизорске професије. Претпоставља се да се тиме државни надзор у већој мјери фокусира на

професионалне захтјеве, што је у комбинацији са модификованим облицима професионалне контроле квалитета ревизије на нивоу сваког ревизорског ангажмана, ревизорске фирме и професионалне асоцијације, оптималан приступ који има потенцијал и шансу да заиста унаприједи и обезбиједи већи квалитет и повјерење у услуге ревизије финансијских извјештаја. Према расположивим информацијама овакав модел контроле квалитета и надзора над ревизијом је успостављен и доста успјешно се примјењује у Француској, а сличан приступ има и већина других европских земаља.

У креирање новог регулаторног оквира ревизорске професије у Европи се укључила и Европска комисија кроз модификовање Осме директиве ЕУ са циљем да поврати и повећа повјерење у ревидоване финансијске извјештаје, аптиципира и предуприједи могуће конфликте интереса ревизора и њихових клијената и спријечи евентуалне будуће финансијске скандале у Европи.

Кључни аспекти реформисања Осме директиве ЕУ у контексту квалитета и повјерења у услуге ревизије које се пружају јавним или котираним компанијама су:

1. Појачавање значаја етичког понашања и независности,
2. Позивање на IFAC-ове међународне стандарде ревизије,
3. Интерна и екстерна ротација (замјена одговорног партнера на једном ангажману, као и промјена ревизорске фирме) по истеку одређеног трајања ангажмана (5 или 7 година), уз препуштање избора земљама чланицама,
4. Јавни надзор,
5. Структура капитала ревизорских фирми (партнери - овлаштени ревизори више од 50%) и "улазак" у професију (универзитески ниво образовања, теоретска и практична знања, искуство - дио у ревизорској фирми, посебан испит).

Есеј бр. 2 - Независни ревизори сарађују са одборима за ревизију, те су упућени у њихове карактеристике и функцију.

- а) опишите шта је то одбори за ревизију**
- б) наведите разлоге настанка и дјеловања одбора за ревизију**
- в) опишите функције одбора за ревизију**

- а) Ревизијски одбор је важан дио организацијске структуре друштва. То је посебан одбор којег формира управа предузећа. Ревизијски одбор је састављен од чланова управе друштва који немају положаје у друштву и који су веза између независних ревизора и менаџмента. Ревизијски одбор помаже и даје савјете управи и на тај начин помаже управи да испуни своје обавезе јавног финансијског извјештавања. (5 поена)
- б) Ревизијски се одбори формирају како би се осигурало да управа друштва са сигурношћу и дужном пажњом обавља своје дужности. Исто тако могу се формирати како би предузеће могло боље одговорити на потребе странака заинтересираних за финансијске извјештаје. Формирање ревизијског одбора је само по себи признање обавеза предузећа и ревизора према јавном инвеститору. Такођер се могу основати како би повећали неовисност ревизора од управе друштва чије финансијске извјештаје ревизор треба ревидирати. (5 поена)
- в) Функције ревизијског одбора: (10 поена)
- Избор вањског ревизора, дискусија о накнади за извршење ревизије и преглед писма о преузимању ревизије.
 - Увид у општи план ревизије независног ревизора (опсег, сврха и поступци главне ревизије).
 - Увид у периодичне финансијске извјештаје, прије подношења на одобрење управи.
 - Увид у резултате ревизије укључујући искуства, ограничења, сарадњу, налазе добивене истраживањем и препоруке. Разматрање питања за која ревизор сматра да их треба презентирати управи или дионичарима.
 - Увид у процјене система интерне контроле друштва од стране независног ревизора.
 - Увид у рачуноводствене и финансијске контроле пословања друштва.
 - Увид у извјештаје интерних ревизора.
 - Увид у финансијске извјештаје за дио године намијењених дионичарима прије него их одобри управа друштва.
 - Увид у политику друштва која се односи на политичке доприносе, сукобе интереса и усклађеност с федералним, државним и мјесним законима и прописима, те истражити усклађеност с том политиком.
 - Увид у финансијске извјештаје; преглед извјештаја прије него што се поднесу законодавним агенцијама.
 - Увид у запажања независног ревизора о дјелатницима у одјелима финансија и рачуноводства.
 - Судјеловање у избору и развоју рачуноводствених политика; преглед рачуноводственог система.
 - Увид у утјецај нових или предложених прописа од стране рачуноводствене струке или законодавних тијела.
 - Увид у програм осигурања предузећа.
 - Увид и расправа о писму управи друштва од стране независног ревизора.

Есеј бр. 3 - Ревизор се мора у довољној мјери упознати са сваком од компоненти комитентовог система интерне контроле за потребе планирања ревизије комитентових финансијских извјештаја, те процјењивања контролног ризика за изјаве у погледу одређених билансних рачуна, врста пословних догађаја и објава укључених у финансијске извјештаје.

- a) Наведите компоненте система интерне контроле.
- b) Зашто је ревизору за планирање ревизије битно познавање компоненти комитентовог система интерне контроле?
- c) Зашто ревизор може, за једну или више изјава укључених у финансијске извјештаје, процијенити контролни ризик на највишу разину?
- d) Што ревизор мора учинити како би оправдао процјену контролног ризика на разину испод највише у случају када је утврдио да осмишљене контроле дјелују?
- e) Што ревизор треба узети у обзир када испитује могућност за даљње смањење планиране разине процјене контролног ризика?
- f) Који су захтјеви у погледу доказног материјала повезаног са системом интерне контроле и разином процјене контролног ризика?

Рјешење:

- a) У сврху ревизије финансијских извјешћа, сустав интерне контроле састоји се од сљедећих пет компоненти: (4 поена)
 - увјета у којима се проводи контрола
 - процјене ризика
 - контролних активности
 - информирања и приопштавања
 - надзора
- b) Приликом планирања ревизије ревизор се треба у довољној мјери упознати са сваком од наведених пет компоненти интерне контроле које су довољне за планирање ревизије извођењем контролних поступака мјеродавних за припремање финансијских извјештаја у погледу начина на који су осмишљени, али и начина на који се примјењују и дјелују у пракси. (3 поена)
- c) Ревизор може поставити контролни ризик на највишу разину за све или тек неке изјаве из више разлога: контроле се не односе на изјаве, процијењено је да контроле не дјелују учинковито, недовољне процјене учинковитости контроле. (3 поена)
- d) Да би оправдао процјену контролног ризика испод највише разине, ревизор мора утврдити јесу ли контроле осмишљене на начин да спријече или открију значајне погрешке одређеним изјавама и стећи доказе о учинковитости контроле. (3 поена)
- e) Када испитује могућност за даљње смањење планиране разине процјене контролног ризика, ревизор би требао размотрити хоћу ли додатни докази бити довољни да подрже то смањење и хоће ли провођење тестова контроле за прикупљање тих доказа бити учинковито. (3 поена)
- f) Ревизор треба документирати разумијевање компоненти интерне контроле приликом планирања ревизије. Такођер треба прикупити довољно информација о комитентовим поступцима процјене контролног ризика. Ако је контролни ризик постављен на највишу разину, ревизор би требао документирати тај закључак, али није потребно документирати основе тог закључака. Ипак, ако је процјена контролног ризика на разини испод највише, ревизор би требао документирати основу на темељу којих је донио закључак да учинковитост интерне контроле подржава процијењену разину. (4 поена)

ЗАДАЦИ:

Задатак број 1

ПРЕДУЗЕЋЕ „Г“

Ваше друштво за ревизију је половином маја 2012. године, након што је одабрано на тендеру, закључило уговор о ревизији финансијских извјештаја за 2012. годину са клијентом „Г“, предузећем које послује у области прерађивачке индустрије.

Предузеће „Г“ је сачинило финансијске извјештаје на дан 31.12.2012. године, односно за период од 01.01. до 31.12.2012. године, уз тврдњу управе да су приликом њиховог сачињавања примијењени Међународни стандарди финансијског извјештавања.

Биланс стања и биланс успјеха за 2012. годину, као дио сета финансијских извјештаја према важећем оквиру за финансијско извјештавање, су презентовани у наредним табелама.

БИЛАНС СТАЊА

На дан 31.12.2012. године

(у КМ)

ОПИС/ПОЗИЦИЈЕ	2012.	2011.
СТАЛНА СРЕДСТВА	10.999.418	11.167.594
1. Нематеријална улагања	1	44.679
2. Основна средства (НПО и инвестиционе некретнине)	10.943.400	11.047.450
- Земљиште	1.251.407	1.251.407
- Грађевински објекти	4.982.497	5.238.895
- Постројења и опрема	3.925.329	3.772.270
- Аванси и ОС у припреми	784.167	784.878
3. Дугорочни финансијски пласмани	56.107	75.465
ОБРТНА/ТЕКУЋА СРЕДСТВА	6.888.827	7.005.611
1. Залихе	2.803.490	2.191.319
2. Краткорочна потраживања и пласмани	3.986.946	4.770.313
3. Готовина и еквиваленти готовине	82.855	27.786
4. Активна временска разграничења	15.536	16.193
ПОСЛОВНА АКТИВА	17.888.245	18.173.205
УКУПНА АКТИВА	17.888.245	18.173.205
КАПИТАЛ И РЕЗЕРВЕ	15.192.179	15.182.845
Основни капитал	15.060.420	15.060.420
Резерве	122.425	-
Нераспоређени добитак	9.334	173.032
Губитак до висине капитала	-	50.607
- Губитак ранијих година	-	50.607
ДУГОРОЧНА РЕЗЕРВИСАЊА	107.175	104.271
ДУГОРОЧНЕ ОБАВЕЗЕ	-	-
КРАТКОРОЧНЕ ОБАВЕЗЕ	2.588.891	2.886.089
ПОСЛОВНА ПАСИВА	17.888.245	18.173.205
УКУПНА ПАСИВА	17.888.245	18.173.205

БИЛАНС УСПЈЕХА

У периоду од 01. до 31.12.2012. године

ОПИС/ПОЗИЦИЈЕ	(у КМ)	
	2012.	2011.
ПОСЛОВНИ ПРИХОДИ	16.170.577	17.192.987
1. Приходи од продаје учинака	16.169.568	16.913.254
2. Повећање вриједности залиха учинака	-	112.960
3. Смањење вриједности залиха учинака	71.104	-
4. Остали пословни приходи	72.113	166.773
ПОСЛОВНИ РАСХОДИ	16.211.466	16.978.145
1. Трошкови материјала	11.843.843	12.641.836
2. Трошкови зарада, накнада зарада и остали л. расходи	2.741.873	2.729.822
3. Трошкови производних услуга	421.523	342.219
4. Трошкови амортизације и резервисања	809.576	848.196
5. Нематеријални трошкови	332.424	374.838
6. Трошкови пореза и доприноса	62.227	41.234
Пословни добитак	-	214.842
Пословни губитак	40.889	-
ФИНАНСИЈСКИ ПРИХОДИ	3.683	8.550
ФИНАНСИЈСКИ РАСХОДИ	80.846	42.126
ДОБИТАК РЕДОВНЕ АКТИВНОСТИ	-	181.266
ГУБИТАК РЕДОВНЕ АКТИВНОСТИ	118.052	-
ОСТАЛИ ПРИХОДИ	217.521	94.302
ОСТАЛИ РАСХОДИ	90.135	76.658
ДОБИТАК по основу осталих П и Р	127.386	17.644
ДОБИТАК ПРИЈЕ ОПОРЕЗИВАЊА	9.334	198.910
Порески расходи периода	-	25.878
НЕТО ДОБИТАК ТЕКУЋЕ ГОДИНЕ	9.334	173.032
УКУПНИ ПРИХОДИ	16.391.781	17.295.839
УКУПНИ РАСХОДИ	16.382.447	17.096.929
НЕТО ДОБИТАК/ГУБИТАК ПЕРИОДА	9.334	173.032

Током ревизије сте дошли до сљедећих доказа и сазнања и сачинили сљедеће радне папире или забиљешке:

ЗАБИЉЕШКА (РП) БР. 1:

Примјеном одговарајућих поступака ревизије сталних средстава утврдили смо да предузеће „Г“ нема валидну документацију о власништву над земљиштем које је признато као властито стално средство чија је вриједност на датум билансирања била 1.251.407 КМ. Прибављени докази указују да над предметним земљиштем суштински постоји трајно право кориштења, те би га у складу са тим требало (ре)класификовати као нематеријално улагање у билансу стања на дан 31.12.2012. године.

Управа предузећа „Г“ је сагласна да, уколико током наредне године не успије да обезбијди одговарајућу документацију и укњижи власништво над земљиштем које користи годинама, у финансијским извјештајима за наредну годину изврши наведену рекласификацију.

ЗАБИЉЕШКА (РП) БР. 2:

Ревизијом основних средстава у припреми утврдили смо да је почетком октобра мјесеца 2012. године стављен у функцију нови производни објекат изграђен у властитој режији, у који је пребачена постојећа опрема и инсталиран нови технолошки систем за аутоматско

управљање процесом производње. Вриједност грађевинског објекта износи 256.000 КМ, а вриједност новог технолошког система према набавној вриједности износи 305.000 КМ.

Управа је одложила активирање наведеног грађевинског објекта и технолошког система као основних средстава за почетак наредне године, наводећи да је њихова „уобичајена“ рачуноводствена политка. Услед тога вриједност основних средстава у употреби је на дан 31.12.2012. године мања, а основних средстава у припреми већа за укупан износ од 661.000 КМ, док су трошкови амортизације потцијењени за износ од 17.800 КМ.

ЗАБИЉЕШКА (РП) БР. 3:

У структури залиха на дан 31.12.2012. године, према књиговодственим подацима значајно учешће имају залихе резервних дијелова. Дио тих залиха, књиговодствене вриједности 658.500 КМ је набављен прије 5 година и односи се на одржавање производне линије која је у међувремену замијењена са новом технолошком опремом за коју наведени резервни дијелови нису одговарајући. Служба продаје има могућност да ове спорне залихе прода велетрговцима, али уз дисконт од 30%.

Управа сматра да је то превелики дисконт, те да ће успјети да током 2013. године прода ове залихе по набавној цијени купцима са којима су већ вођени разговори током 2012. године. Стога није прихватила да се спорне залихе превреднују по фер вриједности (могућој продајној цијени по процјени Службе продаје). По том основу би требало умањити вриједност залиха готових производа за 197.550 КМ и признати импаритетни губитак у том износу.

ЗАБИЉЕШКА (РП) БР. 4:

На основу старосне структуре потраживања од купаца, која су усаглашена путем извода отворених ставки и конфирмације, утврдили смо да потраживања од купаца укључују и дио потраживања која су старија од годину дана у износу од 885.300 КМ.

Иако рачуноводствена политика клијента у овом домену налаже исправку вриједности оваквих потраживања, Управа предузећа сматра да не треба вршити исправку вриједности ових потраживања. Њено образложење је да се ради о потраживањима која су купци признали и да ће, сходно досадашњим искуствима са купцима на која се односе (ради се о дугогодишњим пословним партнерима) ова потраживања бити ускоро наплаћена, јер је то услов за нове дугорочне уговоре са тим купцима, чије се потписивање очекује до половине 2013. године.

ЗАБИЉЕШКА (РП) БР. 5:

Због изражене неликвидности током 2011. године предузеће „Г“ није уредно сервисирало краткорочне кредите узете од своје пословне банке. Почетком 2012. године доспјели кредити су револвирани уз припис камате главници, али је уговорен обрачун затезне камате по вишој стопи за евентуално поновно кашњење у измирењу дуга и камате.

С обзиром да се продаја и ликвидност предузећа „Г“ током 2012. године нису побољшали, пословна банка је принуђена и одлучна да примијени уговорене инструменте обезбјеђења наплате кредита. Међутим, крајем 2012. године, банка је ипак пристала на још једно продужење кредита, уз плаћање затезне камате од 175.000 КМ до краја јануара 2013. године.

Из истог разлога добављачи су у складу са закљученим уговорима обрачунали затезне камате, које је предузеће „Г“ требало платити до краја 2012. и почетком 2013. године, у укупном износу 325.000 КМ.

Упркос уговорним обавезама Управа предузећа „Г“ није извршила обрачун и признала затезне камате у 2012. години.

*

*

*

ОД ВАС СЕ ЗАХТИЈЕВА ДА:

1. Објасните шта је План или Меморандум о планирању ревизије, а шта Програм(и) ревизије финансијских извјештаја.

(5 ПОЕНА)

1. За сваку од претходно наведених претпостављених забиљешки, апстрахујући све остале, саставите образложење ревизора и формулишете одговарајуће мишљење. Није потребно да пишете уводни пасус и пасус о обиму ревизије.

Сваки појединачни тачан одговор носи по 2 поена

(УКУПНО: 5×2=10 ПОЕНА)

2. За све претпостављене забиљешке као цјелину, третирајући их забиљешкама, односно радном документацијом на конкретном ревизорском ангажману, саставите образложење ревизора и дате само једно синтетизовано закључно мишљење. Није потребно да пишете уводни пасус и пасус о обиму ревизије.

(5 ПОЕНА)

НАПОМЕНА:

За рјешење задатка под (2) и (3) треба да образложите вашу процјену материјалности или значајности за ФИ који су предмет ревизије, те да је примијените приликом избора мишљења ревизора. При томе је довољно да процијените укупни ниво значајности и да га користите и за појединачна и синтетизовано мишљење без алоцирања на појединачне позиције или елементе финансијских извјештаја.

ОЧЕКИВАНИ ОДГОВОРИ:

(1) ПЛАН И ПРОГРАМ(И) РЕВИЗИЈЕ

У фази планирања ревизије финансијских извјештаја потребно је обавити низ активности на основу којих се у сваком конкретном ревизорском ангажману одређује природа или врста ревизорских поступака, њихов обим и временски распоред. Циљ оваквог приступа је да се, водећи рачуна и о „cost-benefit“ приступу, ревизија финансијских извјештаја проведе тако да обезбиједи довољно адекватних доказа који ће омогућити изражавање ревизорског мишљења. Основне активности у фази планирања ревизије финансијских извјештаја су:

- Прибављање додатних информација о клијенту ревизије, грани и дјелатности у којој послује;
- Провођење почетних аналитичких поступака;
- Упознавање рачуноводственог информационог система и система ИК;
- Процјена ризика;
- Прелиминарна процјена материјалности или значајности;
- Припрема програма ревизије.

Под **Планом или Меморандумом о планирању** се подразумијева формализовани документ који описује на који начин је одговорни партнер/менаџер ревизије провео претходно наведене активности планирања ревизије, те резултате њиховог провођења. Овај документ је обавезан саставни дио радне документације /радних папира сваког ревизорског ангажмана.

Програм, односно програми ревизије представљају један од „производа“ процеса планирања ревизије. Израђују се по правилу за сваку од релевантних компоненти или елемената финансијских извјештаја који су предмет ревизије (стална средства, залихе, потраживања, ...). Према релевантном Стандарду о планирању ревизије, ревизор треба да изради и документује програм ревизије, наводећи природу, временски распоред и обим планираних поступака ревизије, неопходних за реализацију укупног плана ревизије. Програм

ревизије се сачињава тако да се полази од релевантних изјава управе у вези са одговарајућим елементом или позицијом ФИ (постојање, право или обавеза, комплетност, вредновање, ...), на бази којих се дефинишу циљеви ревизије, а из њих се изводе или утврђују одговарајући поступци ревизије који треба да омогуће да се постављени циљеви реализују. Програм ревизије је у ствари скуп веома детаљних инструкција за ревизоре који „на терену“ треба да проведу планиране поступке ревизије, не остављајући при томе никакве нејасноће шта треба конкретно урадити. Овако конципирани програми ревизије, поред наведеног, су средство обуке млађих ревизора, а у завршној фази ревизије средство за оцјену квалитета обављеног посла на терену и (пр)оцјене прибављених доказа.

(2) ОБРАЗЛОЖЕЊЕ И МИШЉЕЊЕ РЕВИЗОРА ЗА ПРЕТПОСТАВЉЕНЕ ЗАБИЈЕШКЕ/РАДНЕ ПАПЕРЕ

На основу приступа изложеног у књизи Хејс Р. и други, *Принципи ревизије – међународна перспектива*, Савез рачуновођа и ревизора Републике Српске, Бања Лука 2002, наша процјена материјалности је дата у наредном табеларном прегледу:

Ставка из ФИ	Вриједност из ФИ	Препоручени %	Одабрани %	Прорачуната материјалност
Стална средства	10,999,418	0,5 до 2	2	219,988
Обртна средства	6,888,827	5 до 10	10	688,883
Капитал	15,192,179	1 до 5	2	303,844
Текуће обавезе	2,588,891	5 до 10	10	258,889
Пословни приход	16,170,577	0,5 до 2	1	161,706
Нето добит/губитак	9,334	5 до 10	0	0
ПРОЦИЈЕЊЕНА МАТЕРИЈАЛНОСТ				326,662
ЗАОКРУЖЕНО				325,000

ЗАБИЈЕШКА (РП) БР. 1:

Примјеном одговарајућих поступака ревизије сталних средстава утврдили смо да предузеће „Г“ нема валидну документацију о власништву над земљиштем које је признато као властито стално средство чија је вриједност на датум билансирања била 1.251.407 КМ. Прибављени докази указују да над предметним земљиштем суштински постоји трајно право кориштења, те би га у складу са тим требало (ре)класификовати као нематеријално улагање у билансу стања на дан 31.12.2012. године.

Управа предузећа „Г“ је сагласна да, уколико током наредне године не успије да обезбиди одговарајућу документацију и укњижи власништво над земљиштем које користи годинама, у финансијским извјештајима за наредну годину изврши наведену рекласификацију.

Ради чињеница наведених у претходном пасусу, изражавамо позитивно мишљење које гласи:

Према нашем мишљењу, финансијски извјештаји дају истинит и објективан приказ по свим материјално значајним аспектима /или истинито и објективно приказују/ финансијског стања предузећа „Г“ на дан 31.12.2012. године и резултата његовог пословања у 2012. години у складу са Међународним стандардима финансијског извјештавања (потребна рекласификација нема материјално значајан утицај на финансијски положај и резултат пословања).

ЗАБИЈЕШКА (РП) БР. 2:

Ревизијом основних средстава у припреми утврдили смо да је почетком октобра мјесеца 2012. године стављен у функцију нови производни објекат изграђен у властитој режији, у који је пребачена постојећа опрема и инсталиран нови технолошки систем за аутоматско управљање процесом производње. Вриједност грађевинског објекта износи 256.000 КМ, а вриједност новог технолошког система према набавној вриједности износи 305.000 КМ.

Управа је одложила активирање наведеног грађевинског објекта и технолошког система као основних средстава за почетак наредне године, наводећи да је њихова „уобичајена“ рачуноводствена политка. Усљед тога вриједност основних средстава у употреби је на дан 31.12.2012. године мања, а основних средстава у припреми већа за укупан износ од 661.000 КМ, док су трошкови амортизације потцијењени за износ од 17.800 КМ.

Ради чињеница наведених у претходном пасусу, изражавамо позитивно мишљење које гласи:

Према нашем мишљењу, финансијски извјештаји дају истинит и објективан приказ по свим материјално значајним аспектима /или истинито и објективно приказују/ финансијског стања предузећа „Г“ на дан 31.12.2012. године и резултата његовог пословања у 2012. години у складу са Међународним стандардима финансијског извјештавања (потребна рекласификација и потцијењеност трошкова амортизације немају материјално значајан утицај на финансијски положај и резултат пословања).

ЗАБИЉЕШКА (РП) БР. 3:

У структури залиха на дан 31.12.2012. године, према књиговодственим подацима значајно учешће имају залихе резервних дијелова. Дио тих залиха, књиговодствене вриједности 658.500 КМ је набављен прије 5 година и односи се на одржавање производне линије која је у међувремену замијењена са новом технолошком опремом за коју наведени резервни дијелови нису одговарајући. Служба продаје има могућност да ове спорне залихе прода велетрговцима, али уз дисконт од 30%.

Управа сматра да је то превелики дисконт, те да ће успјети да током 2013. године прода ове залихе по набавној цијени купцима са којима су већ вођени разговори током 2012. године. Стога није прихватила да се спорне залихе превреднују по фер вриједности (могућој продајној цијени по процјени Службе продаје). По том основу би требало умањити вриједност залиха готових производа за 197.550 КМ и признати импаритетни губитак у том износу.

Ради чињеница наведених у претходном пасусу, изражавамо позитивно мишљење које гласи:

Према нашем мишљењу, финансијски извјештаји дају истинит и објективан приказ по свим материјално значајним аспектима /или истинито и објективно приказују/ финансијског стања предузећа „Г“ на дан 31.12.2012. године и резултата његовог пословања у 2012. години у складу са Међународним стандардима финансијског извјештавања (потребна корекција је испод прага значајности).

ЗАБИЉЕШКА (РП) БР. 4:

Основа за мишљење са резервом¹

На основу старосне структуре потраживања од купаца, која су усаглашена путем извода отворених ставки и конфирмације, утврдили смо да потраживања од купаца укључују и дио потраживања која су старија од годину дана у износу од 885.300 КМ.

Иако рачуноводствена политика клијента у овом домену налаже исправку вриједности оваквих потраживања, Управа предузећа сматра да не треба вршити исправку вриједности ових потраживања. Њено образложење је да се ради о потраживањима која су купци признали и да ће, сходно досадашњим искуствима са купцима на која се односе (ради се о дугогодишњим пословним партнерима) ова потраживања бити ускоро наплаћена, јер је то

¹ Према МСР 705 – Модификације мишљења у извјештају независног ревизора, који је важећи за ревизије финансијских извјештаја за периоде који почињу 15. децембра 2009. или касније, се захтијева да се у случају модификованог ревизорског мишљења (које није позитивно), ревизор прије пасуса у којим се износи мишљење укључује **и користи поднаслов:** „Основа за мишљење са резервом“; „Основа за негативно мишљење; или „Основа за уздржавајуће мишљење“, у зависности од датог мишљења (параграф 16.), како је наведено и у Прилогу уз овај стандард: Примјери извјештаја ревизора са модификованим мишљењем. Видјети: *Међународни стандарди и саопштења ревизије, контроле квалитета, прегледа, остали уверавања и сродних услуга*, 2010, превод Савез рачуновођа и ревизора Србије, са Савезом рачуновођа и ревизора Републике Српске и Институтом сертифицираних рачуновођа Црне Горе, 2010, књига прва, Београд, 2011.

услов за нове дугорочне уговоре са тим купцима, чије се потписивање очекује до половине 2013. године.

Мишљење са резервом

Према нашем мишљењу, осим за ефекте питања описаних у (претходном) пасусу Основа за мишљење са резервом, финансијски извјештаји дају истинит и објективан приказ по свим материјално значајним аспектима /или истинито и објективно приказују/ финансијског стања предузећа „Г“ на дан 31.12.2012. године и резултата његовог пословања у 2012. години у складу са Међународним стандардима финансијског извјештавања (потребна корекција је изнад прага значајности).

ЗАБИЉЕШКА (РП) БР. 5:

Основа за мишљење са резервом

Због изражене неликвидности током 2011. године предузеће „Г“ није уредно сервисирало краткорочне кредите узете од своје пословне банке. Почетком 2012. године доспјели кредити су револвирани уз припис камате главници, али је уговорен обрачун затезне камате по вишој стопи за евентуално поновно кашњење у измирењу дуга и камате.

С обзиром да се продаја и ликвидност предузећа „Г“ током 2012. године нису побољшали, пословна банка је принуђена и одлучна да примијени уговорене инструменте обезбјеђења наплате кредита. Међутим, крајем 2012. године, банка је ипак пристала на још једно продужење кредита, уз плаћање затезне камате од 175.000 КМ до краја јануара 2013. године.

Из истог разлога добављачи су у складу са закљученим уговорима обрачунали затезне камате, које је предузеће „Г“ требало платити до краја 2012. и почетком 2013. године, у укупном износу 325.000 КМ.

Упркос уговорним обавезама Управа предузећа „Г“ није извршила обрачун и признала затезне камате у 2012. години.

Мишљење са резервом

Према нашем мишљењу, осим за ефекте питања описаних у (претходном) пасусу Основа за мишљење са резервом, финансијски извјештаји дају истинит и објективан приказ по свим материјално значајним аспектима /или истинито и објективно приказују/ финансијског стања предузећа „Г“ на дан 31.12.2012. године и резултата његовог пословања у 2012. години у складу са Међународним стандардима финансијског извјештавања (потребна корекција је изнад прага значајности).

(3) СИНТЕТИЗОВАНО ЗАКЉУЧНО МИШЉЕЊЕ РЕВИЗОРА ЗА ПРЕТПОСТАВЉЕНЕ ЗАБИЉЕШКЕ/РАДНЕ ПАПИРЕ

1. Основа за мишљење са резервом, или

2. Основа за негативно мишљење

(јер је прихватљиво и једно и друго рјешење)

ЗАБИЉЕШКА (РП) БР. 1:

Примјеном одговарајућих поступака ревизије сталних средстава утврдили смо да предузеће „Г“ нема валидну документацију о власништву над земљиштем које је признато као властито стално средство чија је вриједност на датум билансирања била 1.251.407 КМ. Прибављени докази указују да над предметним земљиштем суштински постоји трајно право кориштења, те би га у складу са тим требало (ре)класификовати као нематеријално улагање у билансу стања на дан 31.12.2012. године.

Управа предузећа „Г“ је сагласна да, уколико током наредне године не успије да обезбиди одговарајућу документацију и укњижи власништво над земљиштем које користи годинама, у финансијским извјештајима за наредну годину изврши наведену рекласификацију.

ЗАБИЉЕШКА (РП) БР. 2:

Ревизијом основних средстава у припреми утврдили смо да је почетком октобра мјесеца 2012. године стављен у функцију нови производни објекат изграђен у властитој режији, у који је пребачена постојећа опрема и инсталиран нови технолошки систем за аутоматско управљање процесом производње. Вриједност грађевинског објекта износи 256.000 КМ, а вриједност новог технолошког система према набавној вриједности износи 305.000 КМ.

Управа је одложила активирање наведеног грађевинског објекта и технолошког система као основних средстава за почетак наредне године, наводећи да је њихова „убичајена“ рачуноводствена политка. Услјед тога вриједност основних средстава у употреби је на дан 31.12.2012. године мања, а основних средстава у припреми већа за укупан износ од 661.000 КМ, док су трошкови амортизације потцијењени за износ од 17.800 КМ.

ЗАБИЉЕШКА (РП) БР. 3:

У структури залиха на дан 31.12.2012. године, према књиговодственим подацима значајно учешће имају залихе резервних дијелова. Дио тих залиха, књиговодствене вриједности 658.500 КМ је набављен прије 5 година и односи се на одржавање производне линије која је у међувремену замијењена са новом технолошком опремом за коју наведени резервни дијелови нису одговарајући. Служба продаје има могућност да ове спорне залихе прода велетрговцима, али уз дисконт од 30%.

Управа сматра да је то превелики дисконт, те да ће успјети да током 2013. године прода ове залихе по набавној цијени купцима са којима су већ вођени разговори током 2012. године. Стога није прихватила да се спорне залихе превреднују по фер вриједности (могућој продајној цијени по процјени Службе продаје). По том основу би требало умањити вриједност залиха готових производа за 197.550 КМ и признати импаритетни губитак у том износу.

ЗАБИЉЕШКА (РП) БР. 4:

На основу старосне структуре потраживања од купаца, која су усаглашена путем извода отворених ставки и конфирмације, утврдили смо да потраживања од купаца укључују и дио потраживања која су старија од годину дана у износу од 885.300 КМ.

Иако рачуноводствена политика клијента у овом домену налаже исправку вриједности оваквих потраживања, Управа предузећа сматра да не треба вршити исправку вриједности ових потраживања. Њено образложење је да се ради о потраживањима која су купци признали и да ће, сходно досадашњим искуствима са купцима на која се односе (ради се о дугогодишњим пословним партнерима) ова потраживања бити ускоро наплаћена, јер је то услов за нове дугорочне уговоре са тим купцима, чије се потписивање очекује до половине 2013. године.

ЗАБИЉЕШКА (РП) БР. 5:

Због изражене неликвидности током 2011. године предузеће „Г“ није уредно сервисирало краткорочне кредите узете од своје пословне банке. Почетком 2012. године доспјели кредити су револвирани уз припис камате главници, али је уговорен обрачун затезне камате по вишој стопи за евентуално поновно кашњење у измирењу дуга и камате.

С обзиром да се продаја и ликвидност предузећа „Г“ током 2012. године нису побољшали, пословна банка је принуђена и одлучна да примијени уговорене инструменте обезбјеђења наплате кредита. Међутим, крајем 2012. године, банка је ипак пристала на још једно продужење кредита, уз плаћање затезне камате од 175.000 КМ до краја јануара 2013. године.

Из истог разлога добављачи су у складу са закљученим уговорима обрачунали затезне камате, које је предузеће „Г“ требало платити до краја 2012. и почетком 2013. године, у укупном износу 325.000 КМ.

Упркос уговорним обавезама Управа предузећа „Г“ није извршила обрачун и признала затезне камате у 2012. години.

Према нашем мишљењу, осим за ефекте питања описаних у (претходном) пасусу Основа за мишљење са резервом (кумулятивни ефекат потребних корекција забиљешки/РП 2 до 4 и ефеката које на финансијске извјештаје имају те корекције), финансијски извјештаји дају истинит и објективан приказ по свим материјално значајним аспектима /или истинито и објективно приказују/ финансијског стања предузећа „Г“ на дан 31.12.2012. године и резултата његовог пословања у 2012. години у складу са Међународним стандардима финансијског извјештавања (потребне корекције су изнад прага значајности).

ИЛИ

Према нашем мишљењу, због значаја питања размотрених у (претходном) пасусу Основа за негативно мишљење (кумулятивни ефекат потребних корекција забиљешки/РП 2 до 4 и ефеката које на финансијске извјештаје имају те корекције), финансијски извјештаји не дају истинит и објективан приказ по свим материјално значајним аспектима /или не приказују истинито и објективно/ финансијског стања предузећа „Г“ на дан 31.12.2012. године и резултата његовог пословања у 2012. години у складу са Међународним стандардима финансијског извјештавања (потребне корекције су знатно изнад прага значајности).

ПРИХВАТЉИВО ЈЕ И ЈЕДНО И ДРУГО МИШЉЕЊЕ!

Задатак број 2

За сваку од сљедећих међусобно неповезаних ситуација наведите разлог због којег се издаје одређена врста ревизијског извјештаја. Претпоставите да је свака ставка битна.

- a) Предузеће „X“ и предузеће „Y“, које је стопостотни власник *предузећа* „X“, ревидирају два различита ревизорска друштва. Као ревизор *предузећа* „Y“ увјерили сте се у неовисност и професионалност ревизора предузећа „X“. Ипак, нисте спремни преузети читаву одговорност за њихов рад. (3 поена)
- b) Управа предузећа одлучила је искључити извјештај о новчаном току из својих финансијских извјештаја јер вјерује да његови банкарни не сматрају овај извјештај нарочито корисним. (3 поена)
- c) Обављате ревизију предузећа, произвођача земног плина за војску, на 30.9.20X4. На дан 1.9.20X4. један од њихових производних погона захватио је пожар те се земни плин распршио по околици. Умрло је више људи, а велик је број парализиран. Правни савјетник предузећа сматра да је оно одговорно, но предузеће не жели објавити ову информацију у финансијским извјештајима. (3 поена)
- d) У ревизији предузећа „Д“ контролорка тог предузећа не допушта вам да пошаљете изводе отворених ставака потраживања од купаца јер је брину притужбе купаца. Нисте у могућности наћи задовољавајуће рјешење другим ревизијским поступцима. (3 поена)
- e) На дан 31.1.20X5. предузеће је унајмило ваше ревизорско друштво за ревизију финансијских извјештаја за 20X4. годину. Нисте били у могућности присуствовати инвентури залиха на 31.12.20X4. Ипак, нашли сте задовољавајуће рјешење кориштењем других ревизијских поступака. (3 поена)
- f) *Предузеће А* унајмљује производне погоне од повезаног друштва „Б“ чији су власници извршни директор и већински дионичар предузећа „А“. Увидом у уговоре о најму утврдили сте да су увјети најамнине лошији у односу на оне за сличне објекте на том подручју. Предузеће одбија објавити такву информацију у билешкама. (3 поена)
- g) Предузеће је користило методу опадајућег салда код обрачуна амортизације стројева. У текућој години управа ју је замијенила пропорционалном методом јер је сматрала да она боље одражава кориштење средстава. Одобрите њихову одлуку. Све су информације примјерено објављене у финансијским извјештајима. (2 поена)

Рјешење:

- a) Ревизијски одбор је важан дио организацијске структуре друштва. То је посебан одбор којег формира управа предузећа. Ревизијски одбор је састављен од чланова управе друштва који немају положаје у друштву и који су веза између независних ревизора и менаџмента. Ревизијски одбор помаже и даје савјете управи и на тај начин помаже управи да испуни своје обавезе јавног финансијског извјештавања. (5 поена)
- b) Ревизијски се одбори формирају како би се осигурало да управа друштва са сигурношћу и дужном пажњом обавља своје дужности. Исто тако могу се формирати како би предузеће могло боље одговорити на потребе странака заинтересираних за финансијске извјештаје. Формирање ревизијског одбора је само по себи признање обавеза предузећа и ревизора према јавном инвеститору. Такођер се могу основати како би повећали неовисност ревизора од управе друштва чије финансијске извјештаје ревизор треба ревидирати. (5 поена)
- ц) Функције ревизијског одбора: (10 поена)
 - Избор вањског ревизора, дискусија о накнади за извршење ревизије и преглед писма о преузимању ревизије.
 - Увид у општи план ревизије независног ревизора (опсег, сврха и поступци главне ревизије).
 - Увид у периодичне финансијске извјештаје, прије подношења на одобрење управи.

- Увид у резултате ревизије укључујући искуства, ограничења, сарадњу, налазе добивене истраживањем и препоруке. Разматрање питања за која ревизор сматра да их треба презентирати управи или дионичарима.
- Увид у процјене система интерне контроле друштва од стране независног ревизора.
- Увид у рачуноводствене и финансијске контроле пословања друштва.
- Увид у извјештаје интерних ревизора.
- Увид у финансијске извјештаје за дио године намијењених дионичарима прије него их одобри управа друштва.
- Увид у политику друштва која се односи на политичке доприносе, сукобе интереса и усклађеност с федералним, државним и мјесним законима и прописима, те истражити усклађеност с том политиком.
- Увид у финансијске извјештаје; преглед извјештаја прије него што се поднесу законодавним агенцијама.
- Увид у запажања независног ревизора о дјелатницима у одјелима финансија и рачуноводства.
- Судјеловање у избору и развоју рачуноводствених политика; преглед рачуноводственог система.
- Увид у утјецај нових или предложених прописа од стране рачуноводствене струке или законодавних тијела.
- Увид у програм осигурања предузећа.
- Увид и расправа о писму управи друштва од стране независног ревизора.

Есесј 2. Ревизор се мора у довољној мјери упознати са сваком од компоненти комитентовог система интерне контроле за потребе планирања ревизије комитентових финансијских извјештаја, те процјењивања контролног ризика за изјаве у погледу одређених билансних рачуна, врста пословних догађаја и објава укључених у финансијске извјештаје.

- g) Наведите компоненте система интерне контроле. (4 поена)**
- h) Зашто је ревизору за планирање ревизије битно познавање компоненти комитентовог система интерне контроле? (3 поена)**
- i) Зашто ревизор може, за једну или више изјава укључених у финансијске извјештаје, процијенити контролни ризик на највишу разину? (3 поена)**
- j) Што ревизор мора учинити како би оправдао процјену контролног ризика на разину испод највише у случају када је утврдио да осмишљене контроле дјелују? (3 поена)**
- k) Што ревизор треба узети у обзир када испитује могућност за даљње смањење планиране разине процјене контролног ризика? (3 поена)**
- l) Који су захтјеви у погледу доказног материјала повезаног са системом интерне контроле и разином процјене контролног ризика? (4 поена)**
- a) Ревизор ће издати позитивно ревизорско мишљење с оградом од повезаности с другим ревизором. На тај начин главни ревизор неће преузети одговорност за рад другог ревизора. (3 поена)
- b) Ревизор ће издати мишљење с резервом јер управа није поступила у складу с опћеприхваћеним рачуноводственим начелима. Од ревизора није захтијevano да припреми извјештај о новчаном току за објаву у ревизорском извјештају. (3 поена)
- c) Ситуација указује на то да је предузеће установило да је несигурност вјеројатна, али да се штета не може процијенити. Такав приступ није у складу с опћеприхваћеним рачуноводственим начелима због непотпуне објаве података. Ревизор ће издати мишљење с резервом или негативно мишљење оvisно о значајности потенцијалне нагодбе. (3 поена)

- d) Уколико ревизор сматра да је захтјев контролорке да се не пошаљу изводи отворених ставака оправдан, тада ће издати позитивно ревизорско мишљење, али са смањеним опсегом због недостатка доказа о тачности износа потраживања од купаца у биланци. (3 поена)
- e) Пошто је ревизор задовољан провјером инвентурних стања користећи се алтернативном ревизорском методом, може издати стандардно позитивно ревизорско мишљење. Обично такав поступак укључује пребројавање затеченог стања, те повратак на стање од 31.12.20X4. (3 поена)
- f) Како предузеће одбија објавити информацију о пословном односу повезаних друштава, ревизор ће издати мишљење с резервом или негативно мишљење оvisно о његовој значајности, јер финансијски извјештаји нису у складу с опћеприхваћеним рачуноводственим начелима. (3 поена)
- g) Како је промјена рачуноводствене методе примјерно објављена у финансијским извјештајима, ревизор ће издати позитивно ревизорско мишљење и биљешку која појашњава недоследност у примјени опћеприхваћених рачуноводствених начела. (2 поена)