

КОМИСИЈА ЗА РАЧУНОВОДСТВО И РЕВИЗИЈУ БОСНЕ И ХЕРЦЕГОВИНЕ

ИСПИТ ЗА СТИЦАЊЕ ПРОФЕСИОНАЛНОГ ЗВАЊА **ОВЛАШЋЕНИ РЕВИЗОР** (ИСПИТНИ ТЕРМИН: НОВЕМБАР 2018. ГОДИНЕ)

ПРЕДМЕТ 11: **НАПРЕДНА РЕВИЗИЈА**

ЕСЕЈИ

Есеј бр. 1 – Професионална етика за рачуноводствену професију

(а) Објасните појам и потребу за кодексом етике за за рачуноводствену професију

(5 бодова)

Етика се уобичајенио дефинише и схвата као скуп моралних принципа, правила понашања и вриједности је један од стубова људског друштва. У циљу обезбјеђења етичког понашања људи приликом обављања одређених послова и активности друштво или држава прописује одговарајуће норме доношењем законских прописа, а поодавно се успоставила пракса да поједине професије (љекари, адвокати, рачуновође, ...) кроз одређене форме саморегулације успостављају одређена правила понашања како би обезбиједиле етичко понашање својих чланова/припадника.

Сврха и циљ сваког, па и Кодекса етике за рачуноводствену професију, је да се, поред одговарајуће стручне компетентности као обавезе и претпоставке за рад, члановима професије дају што прецизније смјернице понашања у обављању своје професије које треба да им помогну да чувају професионални положај и да се понашају у свим практичним и животним ситуацијама на начин који ће чувати и повећавати углед њихове струке и одговорност према јавности. Кодекси етике су конципирани тако да обезбиједи да се сваки члан или припадник професије понаша у складу са утврђеним стандардима. Овако схваћени кодекси етике представљају скуп правила професионалног понашања који обавезују сваког припадника/члана приликом обављања стручних задатака и послова и рјешавања конкретних случајева или проблема у пракси. На примјер, ревизор као појединац и ревизорска фирма су дужни да се понашају у складу са принципом независности, дужни су да буду и остану независни према клијенту током ревизије и да кориснике ревидованих финансијских извјештаја увјере или убиједи да су заиста независни, јер иначе њихов ангажман у цјелини укључујући и Извјештај и мишљење постају безпредмети, сувишни и контрапродуктивни.

Да би се јавности доказало да се професионалне рачуновође уопште, а посебно приликом ревизије финансијских извјештаја, као професионално најкомплекснијим и јавно најодговорнијим ангажманом, понашају у складу са етичким кодексом, који су сами себи наметнули, правила понашања која Кодекс садржи треба да буду доступна не само члановима професије, него и јавности. Стога се примјенљиви кодекси етике за професионалне рачуновође јавно објављују. Правила понашања утврђена етичким кодексом, поготово хармонизована или опште примјенљива, поред експлицитног прописивања шта и како треба да уради сваки члан професије, доводе и до уједначавања начина и приступа у раду. Овако постављена правила стога представљају и критеријум који професија, односно одговарајућа професионална тијела, користе за (пр)оцјену рада и понашања својих чланова, и обезбјеђење заштите уколико се понашају у складу са тим правилима.

Кодекс етике за професионалне рачуновође доносе одговарајућа професионална тијела. При томе су они у појединим земљама у савременим условима, или идентични, или високо хармонизовани, а на међународном плану су најпознатији и са највећим утицајем на ову

професију у свијету, Кодекс професионалног понашања чланова АICPA у САД и Етички кодекс за професионалне рачуновође IFAC –а.

(б) Наведите суштину и основну структуру IFAC–овог кодекса етике за професионалне рачуновође

(5 бодова)

Међународна федерација рачуновођа (IFAC), односно њен Одбор за међународне стандарде етике за рачуновође усваја и објављује Етички кодекс за професионалне рачуновође. Професионалне национале организације рачуновођа које су чланице IFAC-а, превode кодекс на домицилне језике и обезбјеђују његову примјену. Етички кодекс је дио мисије IFAC-а у развоју и јачању рачуноводствене професије на свјетском нивоу која, уз хармонизоване стандарде, може да пружи висок квалитет услуга које су у јавном интересу. Према томе, IFAC-ов етички кодекс је основа на којој се заснивају етички захтјеви у земљама чије су професионалне асоцијације чланице IFAC-а.

Циљеви и основни принципи IFAC-овог етичког кодекса важе, односно обавезни су за све професионалне рачуноводствене експерте, како оне који раде у пракси од јавног значаја, тако и у било којој другој дјелатности, осим када постоји посебно наведено ограничење. Овим кодексом професионалног понашања дефинисани су циљеви рачуноводствене професије која треба да функционише према највишим стандардима професионализма, ефикасности рада и да удовољи захтјевима јавног интереса. Наведени циљеви треба да допринесу повећању: повјерења, професионализма, квалитета услуга и сигурности за кориснике финансијских извјештаја.

IFAC-ов етички кодекс се састоји из три дијела:

1. Дио А – општа примјена кодекса
2. Дио Б – професионалне рачуновође у јавној пракси
3. Дио Ц – професионалне рачуновође у привреди.

(в) Објасните принцип интегритета и принцип објективности

(5 бодова)

Ови принципи су утврђен у дијелу А – општа примјена IFAC-овог етичког кодекса (одјелци:110 и 120).

Принцип интегритета или поштења подразумијева и захтијева да професионални рачуновођа треба да буде једноставан и поштен у пружању професионалних услуга својим клијентима. Принцип интегритета укључује поштење, фер пословање и истинитост.

Принцип објективности подразумијева и захтијева да професионални рачуновођа треба да пруча професионалне услуге својим клијентима са дужмом пажњом, компетентно и исправно и има сталну обавезу да одржава професионално знање и оспособљеност наодговарајућем нивоу. Принцип објективности намеће обавезу свим професионалним рачуновођама да буду објективни, интелектуалнопоштени и да немајусукоб интереса приликом пружања професионалних услуга клијентима.

(г) Објасните принцип независности

(5 бодова)

Независност је не само етички принцип, него суштина ревизорске професије. У теорији и пракси ревизије она се посматра и третира као концепт, као постулат и као један од опште прихваћених стандарда ревизије. Независност ревизора који пружа услуге верификације финансијских извјештаја, или неке друге услуге увјеравања, је основна и најважнија карактеристика ревизорске, као и рачуноводствене професије у најширем смислу. Према IFAC-овом етичком кодексу независност ревизора треба посматрати и процјењивати као:

1. независност става или ума – на начин да обезбјеђује изражавање закључака без утицаја који доводе у питање професионално расуђивање и професионалан став. То омогућава ревизору да дјелује независно, објективно и професионално повјерљиво.
2. независност дјеловања – на начин да ревизор треба избјегавати чињенице и околности на основу којих разумна и информисана особа може посумњати у интегритет,

објективност и професионалну оспособљеност ревизорске фирме или појединца и на тај начин извјештај ревизора довести у питање као пристрасан.

Примјена, односно обезбјеђење независности у пракси ревизије подразумијева да ревизор, односно ревизорски тим, самостално планира ревизију, процјењује материјалност и ризик, прибавља доказе у складу са властитим планом/стратегијом и програмима ревизије и самостално и непристрасно изводи закључе, те на основу тога бира примјерено ревизорско мишљење и сачињава Извјештај независног ревизора.

Обезбјеђење наведеног независног понашања и дјеловања ревизора је изложено бројним ризицима и пријетњама које могу нарушити и/или довести у питање његову независност, као што су, на примјер:

- постојање или могућност стицања директног материјалног интереса код клијента коме пружа услуге;
- претходно чланство у органима управљања, у пословима или радно ангажовање код клијента код кога разматра ангажман;
- пружање других услуга клијенту, посебно уколико се оне односе на управљачке функције;
- личне или породичне везе са клијентом ревизије;
- високо учешће прихода од појединачног клијента у укупним приходима ревизорске фирме;
- прихватање роба или услуга као поклона и/или накнаде за услуге ревизије;
- постојање судских спорова или пријетње судских спорова са клијентом ревизије;
- дугогодишња повезаност одговорног особља ревизорске фирме са клијентом ревизије;
- ...

Есеј бр. 2 – Докази у ревизији финансијских извјештаја

(а) Наведите и објасните основне особине ревизорских доказа

(5 бодова)

Да би могли послужити као основа за изражавање адекватног мишљења о финансијским извјештајима који су предмет ревизијског испитивања, прибављени докази ревизије треба да имају сљедеће основне особине;

1. Довољност
2. Релевантност, и
3. Поузданост.

Међународни стандард ревизије 500 – Ревизијски доказ, дефинише и третира **довољност** као мјерило обима или квантитета прибављених доказа. Ревизори су обавезни да кроз планирање и провођење поступака ревизије прикупе „довољно компетентних“ доказа који им омогућавају за изведу релевантне закључке о томе да ли су позиције и износи презентовани у финансијским извјештајима презентоване у складу са захтјевима важећег оквира за финансијско извјештавање и да ли садрже материјално значајне погрешне исказе. При томе довољност представља „атрибутивно“ обиљежје које није прецизно утврђено или дефинисано професионалном регулативом, те је као такво предмет професионалне процјене ревизорског тима. Према релевантној литератури, ревизорска пракса сматра да ниво довољности одређују сљедеће карактеристике: (а) познавање цјелине пословања клијента од стране ревизорског тима /природе пословања, финансијског положаја, положаја на тржишту и у грани у којој послује и сл./; (б) карактер и материјалност/значајност утврђених недостатака у финансијским извјештајима, као и процијењени ниво прихватљивог ризика, који ће омогућити да приликом избора мишљења ревизор не направи грешку; (в) повјерење које током ангажмана ревизор стиче према менаџменту, запосленом особљу, рачуноводственом информационом систему и систему интерних контрола; (г) убједљивост прибављених доказа ревизије.

Релевантност и поузданост су квалитативна обиљежја ревизорских доказа. Прибављени докази ревизије су **релевантни** ако се односе на одговарајуће изјаве или тврдње садржане у

финансијским извјештајима које ревизор испитује или провјерава и ако омогућавају извођење одговарајућих и поузданих закључака да ли су те изјаве тачне или не у функцији формирања мишљења о финансијским извјештајима. Дакле, из угла ревизије било која информација или доказ су релевантни ако помажу ревизору при процјени или закључивању да ли су информације које је управа клијента ревизије презентовала у финансијским извјештајима истините и објективне, тј. припремљене у складу са релевантним захтјевима оквира за финансијско извјештавање, те да ли садрже материјално значајне погрешне исказе.

Поузданост доказа ревизије је у ствари квалитативно обиљежје које указује у којој мјери су они поуздана основа за извођење коначних закључака приликом процјене да ли су поједини елементи финансијских извјештаја, и извјештаји у цјелини презентовани истинити и објективно или не. При томе је поузданот појединих доказа ревизије различита у зависности од извора из којих потичу и метода њиховог прибављања. Основна правила у том погледу су: (а) документовани докази су поузданији од усмених; (б) докази из независних извора и од трећих страна су поузданији од оних који се добијају од клијента ревизије; (в) докази које ревизор прибавља кроз своја истраживања су поузданији од оних из других извора; (г) потврђени докази су поузданији од непровјерених ...

(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 истиниту 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/значање
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 необјелодањене 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 објелодањена, класификована и описана у складу са примијењим оквиром за финансијско извјештавање

Међународни стандарди ревизије (МРС 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:

- ❑ **ПОСТОЈАНЈЕ:** 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.

(в) 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:
 - (I) Тестове контрола, када је то обавезно у складу с Међународним стандардима ревизије или када ревизор одлучи да то уради; и
 - (II) Поступке суштинског испитивања, укључујући тестове детаља и суштинске аналитичке поступке.

При томе су према MCP 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 MCP 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.

(г) Објасните да ли и на који начин екстерна независна ревизија треба и може користити рад интерне ревизије ако клијент ревизије има интерну ревизију

(5 бодова)

Интерна ревизија је један од инструмената интерног надзора у предузећима клијентима ревизије. Код једног броја клијената оснивање и рад функције интерне ревизије је обавеза прописана посебним законима, а код већине потенцијалних клијената њено постојање је дискрециона одлука највиших управљачких органа. Интерна ревизија је активност независног и објективног увреравања и консалтинга осмишљена са циљем креирања додатне вриједности и унапређења пословања организације/предузећа. То је посебан организациони дио који запошљава интерне ревизоре који треба да помогну организацији/предузећу у постизању циљева провођењем систематског, дисциплинованог приступа процјени и унапређењу ефективности процеса управљања ризиком, контроле и управљања. Имајући у виду да се дио овако схваћених активности интерне ревизије односи на надзор над функционисањем интерних контрола, а посебно у вези са процесом финансијског извјештавања, резултати њеног рада могу бити релевантни и за екстерну ревизију финансијских извјештаја која се проводи у складу са Међународним стандардима ревизије. Према релевантном МСР 610 – Кориштење резултата рада интерних ревизора, није прописан захтјев да екстерни ревизор мора користити рад интерне ревизије, дакле то је дискрециона одлука екстерног ревизора приликом одређивања опште стратегије ревизије финансијских извјештаја. Али, ако користи рад интерне ревизије, екстерни ревизор то треба радити у складу са одредбама наведеног Стандарда. При томе, могући ефекат кориштења рада интерне ревизије, је модификовање природе или времена, или умањење обима ревизијских поступака, прије свега у вези са процјеном поузданости функционисања система интерних контрола.

Да би користио или се у одређеној мјери ослонио на рад интерне ревизије, екстерни ревизор мора да процјени активности интерне ревизије клијента, укључујући; организациони статус Одјелења интерне ревизије, дјелокруг рада, стручну компетентност интерних ревизора, независност у односу на менаџмент, планирање и провођење поступака интерне ревизије, постојање одговарајућа „акта“ о раду овог одјелења/функције и сл. Уколико се одлучи за кориштење рада интерне ревизије, екстерни ревизор треба са Одјелењем интерне ревизије успостави одговарајућу и документовану сарадњу, како би сагледао све релевантне аспекте њеног рада и адекватно процјенио могућност ослањања на резултате рада интерне ревизије клијенте. При томе, наравно екстерни ревизор има на основу закљученог уговора о ревизорском ангажману искључиву одговорност за Извјештај ревизора и мишљење о финансијским извјештајима

Есеј бр. 3 – МРевС 550 – Повезане стране

- a) Дефинишите повезане стране (3 бода)**
- b) Опишите поступке процјене ризика и повезане активности (7 бодова)**
- c) Наведите реакције на ризике значајног погрешног приказивања повезаног с односима и трансакцијама с повезаном страном (8 бодова)**
- d) Оцјените објашњења и објављивања идентификованих односа и трансакција с повезаном страном (2 бода)**

Одговор:

a) Повезана стана – страна која је:

- (i) повезана страна према дефиницији примјењивог оквира финансијског извјештавања; или
- (ii) гдје примјењиви оквир финансијског извјештавања не уређује или минимално уређује захтјеве у вези с повезаном странком:
 - a. особа или други субјект који има контролу или значајан утицај, директно или индиректно преко једног или више посредника, над субјектом који извјештава;
 - b. други субјект над којим субјект који извјештава има контролу или значајан утицај, директно или индиректно преко једног или више посредника; или
 - c. други субјект који је под заједничком контролом субјекта који извјештава ако има:
 - i. заједничко контролно власништво;
 - ii. власнике који су чланови уже породице; или
 - iii. заједнички кључни менаџмент (то укључује матице, зависна друштва). Међутим, субјекти који су под заједничком контролом државе (тј. националне, регионалне или локалне управе) не сматрају се повезаним, осим ако су укључени у значајне трансакције или дијеле ресурсе у значајном размјеру међусобно.

b) Ревизор ће обавити следеће ревизијске поступке с намјером разумијевања субјектових односа и трансакција с повезаном страном:

- Разматрање осјетљивости финансијских извјештаја на значајно погрешно приказивање због криминалне радње или грешке које може бити посљедица односа и трансакција између ентитета и повезаних страна.
- Постављање упита менаџменту:
 - (a) о идентитету повезаних страна ентитета, као и о промјенама у односу на претходни период;
 - (b) о природи односа између ентитета и тих повезаних страна; и
 - (c) је ли субјект обавио било какву трансакцију с тим повезаним странама током периода и, ако је, која је била врста и сврха тих трансакција.
- Постављање упита менаџменту и осталим унутар ентитета те обављање осталих поступака процјене ризика које сматра одговарајућим, како би стекао разумијевање контрола, ако постоје, а које је установио менаџмент како би:
 - (a) препознао, рачуноводствено исказао и објавио односе и трансакције с повезаном страном у складу с примјењивим оквиром финансијског извјештавања;
 - (b) дао овлашћење и одобрио значајне трансакције и договоре с повезаним странама; и
 - (c) дао овлашћење и одобрио значајне трансакције и договоре изван нормалног тока пословања субјекта.
- Посебно прегледање:
 - (a) кофирмација од банака и кофирмација о правним питањима добијених као дио ревизорових поступака у провођењу ревизије;
 - (b) записника састанака између власника и лица овлашћених за за управљање; и

(с) друге евиденције или документе за које ревизор сматра да су неопходни у околностима у којима се налази ентитет.

ц) Да би ревизор адекватно реаговао на процијењене ризике, ревизор обликује и обавља даљње ревизијске поступке како би прибавио dostatне и примјерене ревизијске доказе о процијењеним ризицима значајног погрешног приказивања повезаног с односима и трансакцијама с повезаном страном. Ти ревизијски поступци укључују:

➤ Идентификација претходно неидентификованих или необјављених повезаних страна или значајних трансакција с повезаним странама

Уколико ревизор идентификује аранжмане или информације које указују на постојање односа и трансакција са повезаним странама које руководство није раније идентификовало или обелоданило ревизору, ревизор утврђује да ли постојеће околности потврђују постојање тих односа или трансакција.

Уколико ревизор идентификује повезане стране или значајне трансакције са повезаним странама које руководство није раније идентификовало или обелоданило ревизору, ревизор:

(а) У најкраћем року обавештава остале чланове тима који ради на ангажовању о значајним информацијама;

(б) У случајевима где применљиви оквир финансијског извештавања утврђује захтеве у вези повезаних страна:

(i) Захтева од руководства да идентификује све трансакције са новоидентификованим повезаним странама за потребе ревизорових даљих процена; и

(ii) Испитује из ког разлога контроле ентитета над односима и трансакцијама са повезаним странама нису омогућиле идентификовање или обелодањивање односа и трансакција са повезаним странама.

(ц) Обавља одговарајуће ревизијске поступке суштинског испитивања у вези са новоидентификованим повезаним странама или значајним трансакцијама са повезаним странама;

(д) Поново разматра ризик постојања других повезаних страна или значајних трансакција са повезаним странама, које руководство није раније идентификовало или обелоданило ревизору, и спроведе неопходне ревизијске поступке; и

(е) Уколико се чини да руководство није имало намеру да обелодани информације (што указује на ризик материјално погрешног исказа услед криминалне радње), процењује које су последице тога на ревизију.

За идентификоване значајне трансакције са повезаним странама које нису део редовног пословања ентитета, ревизор:

(а) Врши проверу уговора и споразума на којима се заснивају, уколико их има, и процењује да ли:

(i) Пословна оправданост (или њено непостојање) за трансакције указују да се у њима учествује како би се извршило нетачно финансијско извештавање или прикрила злоупотреба имовине;

(ii) Су услови трансакције у складу са објашњењима руководства; и

(iii) Су трансакције на адекватан начин рачуноводствено обухваћене и обелодањене у складу са применљивим оквиром финансијског извештавања; и

(б) Прибавља ревизијске доказе да су дата одговарајућа овлашћења и одобрења за трансакције

д) Приликом формирања мишљења о финансијским извештајима у складу са ISA 700 (ревидиран), ревизор процењује:

- (a) Да ли су односи и трансакције са идентификованим повезаним странама на адекватан начин рачуноводствено обухваћене и обелодањене у складу са применљивим оквиром финансијског извештавања, и
- (б) Да ли ефекти односа и трансакција са повезаним странама:
 - (i) Онемогућавају фер презентацију финансијских извештаја (за оквире фер презентације); или
 - (ii) Узрокују доношење погрешних закључака на основу финансијских извештаја (за оквире усклађености)

ЗАДАЦИ:

Задатак број 1

ПРЕДУЗЕЋЕ „А“

Ваше друштво за ревизију је крајем маја 2015. године закључило уговор о ревизији финансијских извјештаја за 2015. годину са клијентом „А“, предузећем које се бави пољопривредном производњом. Финансијски извјештаји овог предузећа до сада нису били предмет независне ревизије, тако да се ради о првој ревизији финансијских извјештаја.

Предузеће „А“ је сачинило финансијске извјештаје на дан 31.12.2015. године, односно за период од 01.01. до 31.12.2015. године, уз тврдњу управе да су приликом њиховог сачињавања примјењени Међународни стандарди финансијског извјештавања.

Биланс стања и биланс успјеха за 2015. годину, као дио сета финансијских извјештаја према важећем оквиру за финансијско извјештавање, су презентовани у наредним табелама.

БИЛАНС СТАЊА

На дан 31.12.2015. године

(у КМ)

ОПИС/ПОЗИЦИЈЕ	2015.	2014.
СТАЛНА СРЕДСТВА	19.160.495	19.560.484
1. Основна средства (НПО и инвестиционе некретнине)	17.409.972	17.797.807
- Земљиште	11.740.181	11.740.181
- Грађевински објекти	5.001.481	5.283.542
- Постројења и опрема	626.641	732.415
- Аванси, НПО и инвестиционе некретнине у припреми	41.669	41.669
2. Биолошка средства	946.113	976.267
3. Дугорочни финансијски пласмани	786.410	786.410
ОБРТНА/ТЕКУЋА СРЕДСТВА	6.846.818	6.521.659
1. Залихе	5.544.513	5.544.100
2. Краткорочна потраживања и пласмани	1.299.850	940.752
3. Готовина и еквиваленти готовине	2.455	807
5. Активна временска разграничења	-	36.000
ПОСЛОВНА АКТИВА	26.007.313	26.082.143
УКУПНА АКТИВА	26.007.313	26.082.143
КАПИТАЛ И РЕЗЕРВЕ	14.182.871	14.930.891
Основни капитал	14.170.679	14.170.679
Резерве	760.212	4.990.889
Губитак до висине капитала	740.020	4.230.677
- Губитак ранијих година	-	938.631
- Губитак текуће године година	748.020	3.292.046
ДУГОРОЧНЕ ОБАВЕЗЕ	3.122.877	3.664.024
КРАТКОРОЧНЕ ОБАВЕЗЕ	8.701.565	7.487.228
ПОСЛОВНА ПАСИВА	26.007.313	26.082.143
УКУПНА ПАСИВА	26.007.313	26.082.143

БИЛАНС УСПЈЕХА

У периоду од 01. до 31.12.2015. године

ОПИС/ПОЗИЦИЈЕ	(у КМ)	
	2015.	2014.
ПОСЛОВНИ ПРИХОДИ	3.277.566	3.657.627
1. Приходи од продаје учинака	1.291.487	1.290.641
2. Приходи од активирања учинака	1.052.230	1.180.940
3. Повећање вриједности залиха учинака	667.352	832.868
4. Остали пословни приходи	266.506	353.187
ПОСЛОВНИ РАСХОДИ	4.133.302	4.329.912
1. Трошкови материјала	2.424.655	2.635.127
2. Трошкови зарада, накнада зарада и остали л. расходи	1.258.174	1.248.477
3. Трошкови производних услуга	109.894	121.874
4. Трошкови амортизације и резервисања	228.012	244.571
5. Нематеријални трошкови	98.373	66.255
6. Трошкови пореза	14.194	13.608
Пословни губитак	855.736	672.285
ФИНАНСИЈСКИ ПРИХОДИ	204	2.706
ФИНАНСИЈСКИ РАСХОДИ	198.235	217.195
ГУБИТАК РЕДОВНЕ АКТИВНОСТИ	1.053.767	886.774
ОСТАЛИ ПРИХОДИ	87.294	27.703
ОСТАЛИ РАСХОДИ	231.470	70.906
ГУБИТАК по основу осталих П и Р	144.176	43.203
ГУБИТАК ПРИЈЕ ОПОРЕЗИВАЊА	1.136.819	929.977
Порески расходи периода	-	-
НЕТО ГУБИТАК ТЕКУЋЕ ГОДИНЕ	1.136.819	929.977
УКУПНИ ПРИХОДИ	3.426.188	3.688.036
УКУПНИ РАСХОДИ	4.563.007	4.618.013
НЕТО ДОБИТАК/ГУБИТАК ПЕРИОДА	- 1.136.819	- 929.977

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

ЗАБИЉЕШКА (РП) БР. 1:

Финансијски извјештаји овог предузећа до сада нису били предмет независне ревизије, тако да се ради о првој ревизији финансијских извјештаја. С обзиром да смо уговорили ревизију са предузећем „А“ у мају 2015. године, нисмо присуствовали попису залиха на крају 2014. године. Алтернативним поступцима ревизије нисмо могли да се увјеримо у стање залиха на дан 31.12.2014. године, која представљају почетна стања у 2015. години.

С обзиром да почетна стања залиха утичу на финансијску успјешност и токове готовине, нисмо могли утврдити да ли би можда била неопходна усклађивања добити за годину о којој се извјештава у извјештају о укупном резултату и нето токовима готовине из пословних активности о којима се извјештава у извјештају о токовима готовине. Увидом у регулативу констатовали смо да ревизору у оваквим околностима није дозвољено да издаје различито мишљење о финансијској успјешности, токовима готовине и финансијском положају.

ЗАБИЉЕШКА (РП) БР. 2:

Одговарајућим поступцима ревизије биолошких средстава утврдили смо да није конзистентно примијењена рачуноводствена политика у домену утврђивања фер виједности ове имовинске позиције.

Због наведеног вриједност основног стада, као биолошке имовине, је према нашем обрачуна на крају 2015. године требало умањити за износ од 115.800 КМ, и за исти износ признати губитак текућег периода.

Управа не оспорава неконзистентност примјене рачуноводствене политике у овом сегменту, али није спремна да коригује финансијске извјештаје, наводећи да ће то уколико буде потребно урадити у наредној години.

ЗАБИЉЕШКА (РП) БР. 3:

На основу старосне структуре потраживања од купаца, која су усаглашена путем извода отворених ставки и конфирмација, утврдили смо да потраживања од купаца укључују и дио потраживања која су старија од годину дана у износу од 308.200 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 2016. године.

ЗАБИЉЕШКА (РП) БР. 4:

Због изражене неликвидности током 2015. године предузеће „А“ није уредно сервисирало обавезе према банкама услед чега су му обрачунате затезне камате у износу од 85.400 КМ. У оквиру репрограма обавеза са банком овај износ је укључен у укупне нове обавезе и Управа га није признала као расход у 2015. години.

Из истог разлога предузеће је каснило и у измирењу обавеза према добављачима током 2014. године, због чега су неки од њих поднијели тужбе надлежном суду. У другој половини 2015. године предузеће је добило правоснажну пресуду да добављачима плати на име затезне законске камате износ од 208.600 КМ.

Упркос правоснажности пресуде Управа предузећа „А“ није извршила обрачун и признала затезне камате у 2015. години.

ЗАБИЉЕШКА (РП) БР. 5:

Одговарајућим поступцима ревизије који се односе на правне спорове у које је укључено Предузеће „А“, утврдили смо постојање спора по основу неизмирених пореских обавеза из претходних година. Надлежни органи су током 2015. године поднијели тужбу, а висина тужбеног захтјева износи 155.000 КМ.

Коначни исход овог спора се још увијек не може процијенити, те је тешко процијенити висину ове потенцијалне обавезе Предузећа „А“. Стога није могуће извршити ни потребно резервисање за те сврхе. Сматрамо да би ову чињеницу требало објавити у напоменама уз финансијске извјештаје, али се Управа томе противи.

*
* *

ОД ВАС СЕ ЗАХТИЈЕВА ДА:

1. Објасните шта би за кориснике ревидованих финансијских извјештаја требало да значи информација да Извјештај ревизора садржи позитивно мишљење.
(5 ПОЕНА)
2. 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)
3. 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) ШТА ЗА КОРИСНИКЕ ФИ ЗНАЧИ ИЗВЈЕШТАЈ РЕВИЗОРА КОЈИ САДРЖИ ПОЗИТИВНО МИШЉЕЊЕ

Изражавање мишљења ревизора је стандардизовано МСР како би сви ревизори (који примјењују ове стандарде) на јединствен и једнозначан начин изражавали своје мишљење о ФИ који су били предмет ревизије. Тиме се не оставља никаква дилема за кориснике ревидованих ФИ за коју врсту мишљења се ревизор определијелио.

Према МСР **Позитивно или потврдно, односно мишљење без резерве**, се изражава фразама: „ФИ дају истинит и објективан приказ ...“ (онога што треба да прикажу), или „ФИ, посматрано у цјелини, презентују фер у свим значајним аспектима ...“ (оно што треба да прикажу).

Дио корисника ревидованих финансијских извјештаја, односно дио „јавности“ очекује и сматра да позитивним мишљењем ревизор потврђује апсолутну истинитост и тачност финансијских извјештаја, односно да они не садрже никакве грешке. Међутим, овакво очекивање јавности није основано и реално из неколико разлога, а прије свега због чињеница да:

- ФИ засновани на претпоставци о сталности пословања не могу бити апсолутно истинити и тачни (јер такви могу бити само крајњи ликвидациони ФИ/биланси), те се може говорити само о њиховој релативној истинитости (уколико су сачињени у складу са релевантним оквиром за финансијско извјештавање). Према томе, уколико ни редовни годишњи финансијски извјештаји не могу бити апсолутно истинити и тачни, ни ревизорски извјештаји не могу бити потврда такве истинитости и тачности.;
- Ревизија ФИ се заснива на примјени метода узорка, што значи да ревизорски тим није и не може провјерити све позиције и информације које су садржане у ФИ;
- Ревизија ФИ се заснива на концепту материјалности/значајности;

- Ревизорско мишљење се заснива на концепту „разумног“ увјеравања, а не апсолутном потврђивању тачности ФИ ...

Према томе, позитивно мишљење, даје додатни кредибилитет ревидованим у односу на неревидоване ФИ, указујући корисницима да независна ревизија, уз разумно увјерење, сматра да су ФИ који су били предмет ревизије, посматрано у цјелини или у свим битним аспектима, сачињени у складу са важећим оквиром за финансијско извјештавање те да не садрже материјално (значајне) грешке.

(2) ОБРАЗЛОЖЕЊЕ И МИШЉЕЊЕ РЕВИЗОРА ЗА ПРЕТПОСТАВЉЕНЕ ЗАБИЉЕШКЕ/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	19.160.495	0,5 до 2	0,5	95.802
Обртна средства	6.846.818	5 до 10	5	342.341
Капитал	14.182.871	1 до 5	1	141.829
Текуће обавезе	8.701.565	5 до 10	5	435.078
Пословни приход	3.277.566	0,5 до 2	2	65.551
Нето добит/губитак	-1.136.819	5 до 10	0	0
ПРОЦИЈЕЊЕНА МАТЕРИЈАЛНОСТ				216.120
ЗАОКРУЖЕНО				216.000

ЗАБИЉЕШКА (РП) БР. 1:

Основа за мишљење са резервом¹

Финансијски извјештаји овог предузећа до сада нису били предмет независне ревизије, тако да се ради о првој ревизији финансијских извјештаја. С обзиром да смо уговорили ревизију са предузећем „А“ у мају 2015. године, нисмо присуствовали попису залиха на крају 2014. године. Алтернативним поступцима ревизије нисмо могли да се увјеримо у стање залиха на дан 31.12.2014. године, која представљају почетна стања у 2015. години.

С обзиром да почетна стања залиха утичу на финансијску успјешност и токове готовине, нисмо могли утврдити да ли би можда била неопходна усклађивања добити за годину о којој се извјештава у извјештају о укупном резултату и нето токовима готовине из пословних активности о којима се извјештава у извјештају о токовима готовине. Увидом у регулативу констатовали смо да ревизору у оваквим околностима није дозвољено да издаје различито мишљење о финансијској успјешности, токовима готовине и финансијском положају.

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 „А“ на дан 31.12.2015. године и резултата његовог

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.

пословања у 2015. години у складу са Међународним стандардима финансијског извјештавања.

ЗАБИЉЕШКА (РП) БР. 2:

Одговарајућим поступцима ревизије биолошких средстава утврдили смо да није конзистентно примијењена рачуноводствена политика у домену утврђивања фер виједности ове имовинске позиције.

Због наведеног вриједност основног стада, као биолошке имовине, је према нашем обрачуна на крају 2012. године требало умањити за износ од 115.800 КМ, и за исти износ признати губитак текућег периода.

Управа не оспорава неконзистентност примјене рачуноводствене политике у овом сегменту, али није спремна да коригује финансијске извјештаје, наводећи да ће то уколико буде потребно урадити у наредној години.

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 „А“ на дан 31.12.2015. године и резултата његовог пословања у 2015. години у складу са Међународним стандардима финансијског извјештавања (потребна корекција је испод прага значајности).

ЗАБИЉЕШКА (РП) БР. 3:

Основа за мишљење са резервом

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 308.200 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 2016. 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 „А“ на дан 31.12.2015. године и резултата његовог пословања у 2015. години у складу са Међународним стандардима финансијског извјештавања (потребна корекција је изнад прага значајности).

ЗАБИЉЕШКА (РП) БР. 4:

Основа за мишљење са резервом

Због изражене великвидности током 2012. године предузеће „А“ није уредно сервисирало обавезе према банкама услед чега су му обрачунате затезне камате у износу од 85.400 КМ. У оквиру репрограма обавеза са банком овај износ је укључен у укупне нове обавезе и Управа га није признала као расход у 2015. години.

Из истог разлога предузеће је каснило и у измирењу обавеза према добављачима током 2014. године, због чега су неки од њих поднијели тужбе надлежном суду. У другој половини 2015.

године предузеће је добило правоснажну пресуду да добављачима плати на име затезне законске камате износ од 208.600 КМ.

Упркос правоснажности пресуде Управа предузећа „А“ 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 „А“ на дан 31.12.2015. године и резултата његовог пословања у 2015. години у складу са Међународним стандардима финансијског извјештавања (потребна корекција је изнад прага значајности).

ЗАБИЈЕШКА (РП) БР. 5:

Одговарајућим поступцима ревизије који се односе на правне спорове у које је укључено Предузеће „А“, утврдили смо постојање спора по основу неизмирених пореских обавеза из претходних година. Надлежни органи су током 2015. године поднијели тужбу, а висина тужбеног захтјева износи 155.000 КМ.

Коначни исход овог спора се још увијек не може процијенити, те је тешко процијенити висину ове потенцијалне обавезе Предузећа „А“. Стога није могуће извршити ни потребно резервисање за те сврхе. Сматрамо да би ову чињеницу требало објавити у напоменама уз финансијске извјештаје, али се Управа томе противи.

Ради чињеница наведених у претходном пасусу, изражавамо позитивно мишљење са скретањем пажње, 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 „Ф“ на дан 31.12.2015. године и резултата његовог пословања у 2015. години у складу са Међународним стандардима финансијског извјештавања.

Скретање пажње

Не изражавајући резерву у нашем мишљењу, скрећемо пажњу на напомене наведене у претходном пасусу у вези са тужбеним захтјевом који се односи на пореске обавезе.

(3) СИНТЕТИЗОВАНО ЗАКЉУЧНО МИШЉЕЊЕ РЕВИЗОРА ЗА ПРЕТПОСТАВЉЕНЕ ЗАБИЈЕШКЕ/РАДНЕ ПАПЕРЕ

1. Основа за мишљење са резервом, или

2. Основа за негативно мишљење

(јер је прихватљиво и једно и друго рјешење)

ЗАБИЈЕШКА (РП) БР. 1:

Финансијски извјештаји овог предузећа до сада нису били предмет независне ревизије, тако да се ради о првој ревизији финансијских извјештаја. С обзиром да смо уговорили ревизију са предузећем „Ф“ у мају 2012. године, нисмо присуствовали попису залиха на крају 2011. године. Алтернативним поступцима ревизије нисмо могли да се увјеримо у стање залиха на дан 31.12.2011. године, која представљају почетна стања у 2015. години.

С обзиром да почетна стања залиха утичу на финансијску успјешност и токове готовине, нисмо могли утврдити да ли би можда била неопходна усклађивања добити за годину о којој се извјештава у извјештају о укупном резултату и нето токовима готовине из пословних активности о којима се извјештава у извјештају о токовима готовине. Увидом у регулативу констатовали смо да ревизору у оваквим околностима није дозвољено да издаје различито мишљење о финансијској успјешности, токовима готовине и финансијском положају.

ЗАБИЉЕШКА (РП) БР. 2:

Одговарајућим поступцима ревизије биолошких средстава утврдили смо да није конзистентно примијењена рачуноводствена политика у домену утврђивања фер виједности ове имовинске позиције.

Због наведеног вриједност основног стада, као биолошке имовине, је према нашем обрачуну на крају 2015. године требало умањити за износ од 115.800 КМ, и за исти износ признати губитак текућег периода.

Управа не оспорава неконзистентност примјене рачуноводствене политике у овом сегменту, али није спремна да коригује финансијске извјештаје, наводећи да ће то уколико буде потребно урадити у наредној години.

ЗАБИЉЕШКА (РП) БР. 3:

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 308.200 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 2016. године.

ЗАБИЉЕШКА (РП) БР. 4:

Због изражене неликвидности током 2014. године предузеће „А“ није уредно сервисирало обавезе према банкама усљед чега су му обрачунате затезне камате у износу од 85.400 КМ. У оквиру репрограма обавеза са банком овај износ је укључен у укупне нове обавезе и Управа га није признала као расход у 2015. години.

Из истог разлога предузеће је каснило и у измирењу обавеза према добављачима током 2014. године, због чега су неки од њих поднијели тужбе надлежном суду. У другој половини 2015. године предузеће је добило правоснажну пресуду да добављачима плати на име затезне законске камате износ од 208.600 КМ.

Упркос правоснажности пресуде Управа предузећа „А“ није извршила обрачун и признала затезне камате у 2012. години.

ЗАБИЉЕШКА (РП) БР. 5:

Одговарајућим поступцима ревизије који се односе на правне спорове у које је укључено Предузеће „А“, утврдили смо постојање спора по основу неизмирених пореских обавеза из претходних година. Надлежни органи су током 2015. године поднијели тужбу, а висина тужбеног захтјева износи 155.000 КМ.

Коначни исход овог спора се још увијек не може процијенити, те је тешко процијенити висину ове потенцијалне обавезе Предузећа „А“. Стога није могуће извршити ни потребно резервисање за те сврхе. Сматрамо да би ову чињеницу требало објавити у напоменама уз финансијске извјештаје, али се Управа томе противи.

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 „А“ на дан 31.12.2015. године и

резултата његовог пословања у 2015. години у складу са Међународним стандардима финансијског извјештавања (потребне корекције су изнад прага значајности).

Не изражавајући даљу резерву у нашем мишљењу, скрећемо пажњу на напомену наведену у забиљешки/РП 5 у вези са тужбеним захтјевом који се односи на пореске обавезе.

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 „А“ на дан 31.12.2015. године и резултата његовог пословања у 2015. 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.

а) Према ИЕСБА-овом Кодексу етике професионални рачуновођа треба дјеловати у складу са одређеним темљеним начелима. Међутим, дјеловање професионалног рачуновође у складу са темељеним начелима Кодекса етике изложено је различитим пријетњама.

За сљедеће практичне ситуације препознајте и именујте којој групи пријетњи припадају према Кодексу етике за професионалне рачуновође!

(10 бодова)

Р/Б	Практична ситуација	Пријетња
1	професионални рачуновођа осјећа притисак да прихвати процјену запосленика клијента јер запосленик има већу стручност у вези с предметном проблематиком	претња по основу застрашивања
2	члан ангажираног тима има ужег или најужег члана породице који је директор или одговорно лице клијента	претња по основу присности
3	врши се притисак на ревизорско друштво да непримјерено смањи обујам посла како би се смањиле накнаде	претња по основу застрашивања
4	ревизорско друштво издаје извјештај с изражавањем увјерења о учинковитости дјеловања финансијског система након обликовања или имплементирања система	пријетња по основу самоконтроле
5	ревизорско друштво закључује договор о условљеној накнади у вези с ангажманом с изражавањем увјерења	пријетња по основу личног интереса
6	директор или одговорно лице клијента или запослени на положају да изврши значајни учинак на предмет ангажмана до недавно је имао улогу ангажованог партнера	претња по основу присности
7	члан ревизијског тима започиње преговоре о запошљавању с клијентом ревизије	пријетња по основу личног интереса
8	ревизорско друштво промовише дионице у неком клијенту ревизије	претња по основу заступништва
9	ревизорско друштво пружа услугу клијенту за којег се изражава увјерење која изравно утиче на предметне информације ангажмана с изражавањем увјерења	пријетња по основу самоконтроле
10	члан тима за изражавање увјерења има директан финансијски интерес у клијенту за којег се изражава увјерење	пријетња по основу личног интереса

- б) Кодекс етике за професионалне рачуновође предвиђа мјере заштите које могу уклонити или смањити пријетње на прихватљиву разину и разврстава их у двије категорије.

Именујте наведене категорије, а потом наведите примјере мјера заштите на разини ревизорског друштва у радном окружењу. (10 бодова)

Заштите које могу уклонити или смањити пријетње на прихватљив ниво Кодекс етике за професионалне рачуновође разврстава у двије категорије:

1. заштите установљене професијом, законом или регулативом; и
2. заштите у радној околини

При томе, мјере заштите у радној околини обухватају:

- заштите на нивоу ревизорског друштва и
- заштите специфичне за ангажман.

Примјери заштите на нивоу ревизорског друштва у радном окружењу укључују:

- ✓ вођење ревизорског друштва тако да се истиче важност поштивања основних начела;
- ✓ вођење ревизорског друштва тако што се ствара очекивање да чланови тима за изражавање увјерења дјелују у јавном интересу;
- ✓ политике и поступке за увођење и мониторинг контроле квалитете ангажмана;
- ✓ документоване политике у вези с потребом препознавања пријетњи поштивања темељних начела, оцјењивања важности тих пријетњи и примјењивања заштите ради уклањања или умањивања пријетњи на прихватљив ниво, односно прекидања или одбијања релевантног ангажмана када примјерене заштите нису доступне или се оне не могу примијенити;
- ✓ документовање унутрашње политике и поступке који захтијевају поштивање темељних начела;
- ✓ политике и поступке који ће омогућити препознавање интереса или односа између чланова ангажираних тимова и клијената;
- ✓ политике и поступке за праћење и, ако је нужно, управљање ослањањем на приходе примљене од појединог клијента;
- ✓ кориштење различитих партнера и ангажираних тимова с одвојеним линијама извјешћивања за пружање услуга које не укључују изражавање увјерења клијенту за којег се изражава увјерење;
- ✓ политике и поступке како би се забранило лицима које нису чланови ангажованог тима да непримјерено утичу на исход ангажмана;
- ✓ праводобно приопштавање политика и поступака ревизорског друштва, укључујући о било каквим промјенама у њима, свим партнерима и професионалном особљу те одговарајуће увјежбавање и едукација за такве политике и поступке;
- ✓ додјелљивање члану вишег менаџмента одговорности за надзирање примјереног дјеловања система контроле квалитета ревизорског друштва;
- ✓ обавјештавање партнера и професионалног особља о клијентима којима се пружа услуга с изражавањем увјерења и повезаним субјектима за које се захтијева независност;
- ✓ дисциплинске мјере ради промовисања поштивања политика и поступака; и
- ✓ објављивање политика и поступака како би се охрабрило и овластило особље да приопштава вишим нивоима унутар ревизорског друштва свако питање у вези с поштивањем темељних начела о којему има дилеме.