

На основу члана 57. став 1. тачка 6) Закона о ревизији („Службени гласник РС”, број: 62/13) и члана 23. став 1. тачка 6) Статута Коморе овлашћених ревизора, а уз сагласност Министарства финансија, Савет Коморе овлашћених ревизора доноси:

**ПРАВИЛНИК
О МЕТОДОЛОГИЈИ ОБАВЉАЊА
ПРОВЕРЕ КВАЛИТЕТА ОБАВЉЕНИХ РЕВИЗИЈА, ПРОВЕРЕ КВАЛИТЕТА
РАДА ДРУШТАВА ЗА РЕВИЗИЈУ, САМОСТАЛНИХ РЕВИЗОРА И
ЛИЦЕНЦИРАНИХ ОВЛАШЋЕНИХ РЕВИЗОРА**

Предмет уређивања

Члан 1.

Овим правилником уређује се садржај и обим обављања провере квалитета рада који Комора овлашћених ревизора (у даљем тексту: Комора) обавља у складу са Законом о ревизији („Службени гласник РС”, број: 62/13, у даљем тексту: Закон) над пословањем друштава за ревизију, самосталних ревизора и лиценцираних овлашћених ревизора, предмет контроле, организација, општи принципи и начин обављања контроле квалитета рада, надлежност и поступци лица која обављају контролу, као и извештавање о обављеној контроли.

Појмови

Члан 2.

Поједини појмови, у смислу овог правилника, имају следећа значења:

1) ревизија финансијских извештаја, законска ревизија, друштво за ревизију, самостални ревизор, лиценцирани овлашћени ревизор, ревизорски извештај, надлежни органи, Међународни стандарди ревизије (МСР), Међународни стандард контроле квалитета 1 (МСКК 1), Међународни стандарди финансијског извештавања и Међународни стандарди финансијског извештавања за мала и средња правна лица (МСФИ и МСФИ за МСП), Кодекс професионалне етике ревизора, друштво од јавног интереса, кључни ревизорски партнер, Одбор за јавни надзор над обављањем ревизије (у даљем тексту: Одбор за јавни надзор) имају значења појмова одређених у Закону;

2) методологија - методолошко упутство за проверу квалитета обављених ревизија, квалитета рада друштава за ревизију, самосталних ревизора и лиценцираних овлашћених ревизора;

3) Правилник - Правилник о методологији провере квалитета обављених ревизија, квалитета рада друштава за ревизију, самосталних ревизора и лиценцираних овлашћених ревизора;

4) контрола квалитета - Провера квалитета обављених ревизија, квалитета рада друштава за ревизију, самосталних ревизора и лиценцираних овлашћених ревизора, коју спроводи Комора;

5) редовна контрола квалитета - Контрола квалитета субјеката ревизије коју врши Комора на основу Годишњег плана провере квалитета рада друштава за ревизију, самосталних ревизора и лиценцираних овлашћених ревизора (у даљем тексту: Годишњи план), као и контрола која се у другим случајевима врши по указаној потреби или по процени Коморе;

6) контролор квалитета - Лице које обавља проверу квалитета рада друштава за ревизију, самосталних ревизора и лиценцираних овлашћених ревизора у складу са овим правилником - лиценцирани овлашћени ревизор са најмање пет година радног искуства на пословима ревизије који је запослен у Комори на неодређено време са пуним радним временом и завршеном додатном обуком према програму који утврди Комора;

7) ванредна контрола квалитета - Контрола квалитета која се обавља на основу налога министарства надлежног за послове финансија (у даљем тексту: Министарство);

8) субјект провере квалитета - Друштво за ревизију, самостални ревизор и лиценцирани овлашћени ревизор који обављају ревизију финансијских извештаја и других услуга којима се пружа уверавање.

Предмет контроле квалитета

Члан 3.

Комора обавља контролу квалитета рада друштава за ревизију, самосталних ревизора и лиценцираних овлашћених ревизора, при чему проверава и оцењује да ли се при обављању ревизије поступа у складу са МСР, МСКК 1, Кодексом професионалне етике ревизора, другим правилима ревизорске струке и Законом.

Провере из става 1. овог члана врше се уз примену Методологије која је одштампана уз овај правилник и чини његов саставни део.

Начин и основни принципи обављања контроле квалитета

Члан 4.

Комора обавља проверу квалитета рада:

1) праћењем, прикупљањем и провером извештаја и обавештења које Комори подносе друштва за ревизију, самостални ревизори и лиценцирани овлашћени ревизори, у складу са Законом;

2) обављањем прегледа извршених ангажовања, које је извршио лиценцирани овлашћени ревизор друштва за ревизију, односно самостални ревизор;

3) обављањем прегледа пословања друштва за ревизију у складу са чланом 5. овог правилника;

4) предлагањем мера у поступку контроле квалитета, у складу са Законом;

5) обављањем прегледа интерно спроведеног надзора у складу са МСКК 1.

Члан 5.

Обављање прегледа пословања друштава за ревизију и самосталних ревизора обухвата:

1) преглед интерног система контроле квалитета;

2) проверу независности лиценцираног овлашћеног ревизора, самосталног ревизора и друштва за ревизију у односу на обвезника ревизије;

3) проверу усклађености поступака ревизије са МСР и МСКК 1;

4) оцене квалитета у погледу ангажованих ресурса (састав ревизорског тима и радни сати);

5) преглед обрачунатих цена за услуге ревизије у складу са Законом;

6) проверу садржаја извештаја о транспарентности и поштовање рокова објављивања;

7) непосредну проверу квалитета рада лиценцираног овлашћеног ревизора.

Члан 6.

Прегледом интерног система контроле квалитета друштва за ревизију и самосталног ревизора утврђује се да ли друштво за ревизију и самостални ревизор имају успостављене и да ли одржавају одговарајуће смернице и поступке за сваки од елемената контроле квалитета захтеван у складу са МСКК 1, који се односе на следеће:

- 1) преузимање одговорности руководства друштва за ревизију и самосталног ревизора за квалитет рада друштва за ревизију, односно самосталног ревизора;
- 2) поштовање релевантних етичких захтева;
- 3) успостављање и одржавање односа са обвезницима ревизије финансијских извештаја, као и за друге услуге;
- 4) кадрове, а посебно ангажоване ресурсе на пословима обављања ревизије;
- 5) обављање ревизије у складу са МСР;
- 6) надзор над интерним системом контроле квалитета којим се обезбеђује да смернице и поступци повезани са интерним процедурама за контролу квалитета функционишу успешно и да се поштују у пракси.

Члан 7.

Провера квалитета рада лиценцираног овлашћеног ревизора обавља се прегледом ревизорске документације о обављеној ревизији код обвезника ревизије на основу броја извршених ревизија и комплексности истих који ће бити дефинисани Годишњим планом.

Члан 8.

Комора организује обављање послова контроле квалитета на начин да се обезбеди примена етичких принципа ревизорске професије укључујући и:

1) поверљивост - лица која обављају контролу квалитета, дужна су да као поверљиве чувају све податке, чињенице и околности које су сазнали током обављања провере и не смеју их употребити за сврхе прибављања личне користи или користи трећих лица у складу са Законом. Осим лица која обављају контролу квалитета, обавезу поверљивости информација повезаних са обављеном контролом квалитета, имају и чланови Комисије за проверу квалитета и чланови других органа Коморе, којима су били доступни подаци који се односе на контролу квалитета у складу са Законом;

2) независност - лица која обављају контролу квалитета, чланови Комисије за проверу квалитета и чланови органа Коморе, који могу бити директно или индиректно укључени у процес провере квалитета, морају бити независни од субјекта провере квалитета;

3) професионално понашање - лица која обављају контролу квалитета треба да делују на начин који је у складу са добром репутацијом ревизорске професије, да буду правична и не треба да дозволе да подлегну предрасудама, или пристрасностима, сукобу интереса или утицајима других лица, што може угрозити њихову објективност;

4) интегритет - лица која обављају контролу квалитета наступају транспарентно и поштено у професионалним и пословним односима. Интегритет се такође односи на истинитост информација које се размењују у професионалној и пословној комуникацији;

5) објективност - лица која обављају контролу квалитета не смеју да компромитују своје професионалне или пословне процене због фактора као што су пристрасност, конфликт интереса или неприкладан утицај других.

Применом основних принципа из става 1. овог члана, обезбеђују се услови за обављање контроле квалитета на објективан начин и у поступку који искључује било какав сукоб интереса између Контролора квалитета и друштава за ревизију, самосталних ревизора и лиценцираних овлашћених ревизора.

Организација обављања контроле квалитета

Члан 9.

Организација обављања контроле квалитета обухвата:

- 1) Комисију за контролу квалитета;
- 2) Стручну службу Коморе за проверу квалитета;
- 3) контролоре квалитета.

Комисија за контролу квалитета

Члана 10.

Комисију за контролу квалитета обављених ревизија (у даљем тексту Комисија) чине: председник Комисије и четири члана, које именује Скупштина Коморе на период од четири године, са правом поновног избора.

Комисија за контролу квалитета обавља следеће послове:

- 1) утврђује Годишњи план који доставља Савету Коморе;
- 2) прати извршавање и остваривање плана контроле квалитета;
- 3) разматра извештаје о обављеним контролама квалитета;
- 4) предлаже мере за отклањање неправилности утврђених у поступку контроле квалитета, које је Комора дужна да укључи у извештај о обављеној контроли квалитета и поднесе Одбору за јавни надзор.

Савет Коморе дужан је да Годишњи план из става 2. тачка 1) овог члана достави Одбору за јавни надзор најкасније до 30. новембра текуће године за наредну годину.

Стручна служба Коморе за проверу квалитета

Члан 11.

Стручну службу Коморе за проверу квалитета чине Контролори квалитета и лица која обављају друге послове у циљу спровођења Годишњег плана.

Стручна служба Коморе подноси годишњи извештај о свом раду на усвајање Комисији за контролу квалитета.

Стручна служба Коморе састоји се од руководиоца службе, два контролора квалитета и два сарадника.

Лица која обављају контролу квалитета

Члан 12.

Контролу квалитета рада друштава за ревизију, самосталних ревизора и лиценцираних овлашћених ревизора обављају контролори квалитета.

Приликом закључивања, односно раскида Уговора о раду са Контролорима квалитета, генерални секретар Коморе дужан је да прибави претходну сагласност Одбора за јавни надзор.

Уколико Контролор квалитета учини повреду радне обавезе предвиђене законом о раду, као и Правилником о раду Коморе, генерални секретар Коморе је дужан да о истом обавести Одбор за јавни надзор, предложи мере и по добијању мишљења Одбора за јавни надзор поступи у складу са истим.

Члан 13.

Контролори квалитета дужни су да у обављању задатака на којима су ангажовани примене основне принципе из члана 8. овог правилника, Закона и Кодекса етике за професионалне рачуновође Међународне федерације рачуновођа.

Изузетно од става 1. овог члана, у случајевима када се за вршење провере квалитета захтевају специфична експертска знања и вештине, генерални секретар Коморе, на предлог Комисије, и уз претходно обавештавање Одбора за јавни надзор, може ангажовати и дати овлашћења и другим лицима. Обавеза примене принципа из става 1. овог члана односи се и на друга ангажована лица.

Члан 14.

У циљу унапређења контроле квалитета рада коју обавља Комора, као и јачања јединственог поступка у њеном извршавању, Комисија може да одреди меру спровођења провере над радом Контролора квалитета, а по претходно прибављеном мишљењу од стране Одбора за јавни надзор.

Ову врсту провере, Комисија одређује у случајевима када се, од стране субјекта провере упути образложена жалба на рад и стручну оспособљеност Контролора квалитета.

Члан Комисије који спроводи проверу из става 1. овог члана, саставља и у року од петнаест дана од дана завршетка провере, доставља Комисији и Одбору за јавни надзор извештај са запажањима и препорукама.

Контролор квалитета може, у року од 15 дана од дана пријема поменутог извештаја, доставити Комисији и Одбору за јавни надзор одговор на наведени извештај.

Члан 15.

Контролори квалитета у оквиру својих редовних радних задатака:

1) примају, прегледају, обрађују и анализирају извештаје и друге податке који се, на основу одредби Закона, Методологије и других интерних аката Коморе, достављају Комори;

2) врше контролу квалитета рада која се обавља непосредно код друштва за ревизију, односно самосталног ревизора, на основу овлашћења, односно налога за проверу које издаје и потписује председник или потпредседник Комисије за контролу квалитета.

Општа правила поступка провере квалитета обављених ревизија

Члан 16.

Комора обавља, редовно по плану, непосредну проверу квалитета рада код друштва за ревизију и самосталних ревизора најмање једном у шест година, односно најмање једном у три године код друштва за ревизију која обављају ревизију друштва од јавног интереса, у складу са Законом.

Члан 17.

Комора може обављати контролу квалитета рада и у роковима који су краћи од рокова предвиђених Законом, код друштва за ревизију и самосталних ревизора у случајевима када су им, од стране Министарства, изрицане мере у поступку контроле квалитета у складу са Законом.

Стручна служба Коморе за контролу квалитета врши:

- 1) контролу извршења додатних мера које су утврђене решењем Министарства;
- 2) накнадну проверу спроведених додатних мера које су друштво за ревизију и лиценцирани овлашћени ревизор претходно доставили по решењу Министарства у предвиђеном периоду.

Контрола квалитета обавља се и када Одбор за јавни надзор, на основу обавештења добијеног од стране Народне банке Србије и Комисије за хартије од вредности да постоји основана сумња да друштво за ревизију не обавља ревизију у складу са Законом и МСР, предложи Министарству да се изврши ванредна контрола квалитета у складу са Законом.

Комора обавља ванредну контролу квалитета из става 3. овог члана, по налогу издатом од стране Министарства.

Члан 18.

Годишњи план садржи број обављених ревизија за које ће се извршити провера квалитета, као и распоред извршавања провера по месецима.

Годишњи план утврђује Комисија, у складу са чланом 61. Закона, до краја текуће године за наредну годину.

Годишњи план се саставља на начин који обезбеђује да се, у оквиру Законом предвиђених рокова, контролом квалитета обухвате сва друштва за ревизију и самостални ревизори према роковима из члана 16. овог правилника.

Члан 19.

Комора обавештава друштва за ревизију и самосталне ревизоре да ће бити предмет контроле у складу са Годишњим планом из члана 18. овог правилника. Остали подаци и информације од значаја за сам процес контроле квалитета представљају поверљив податак за сва лица која су, непосредно или посредно, укључена у спровођење и извршавање плана.

Непоштовање заштите поверљивих података сматра се повредом етичког кодекса и доводи до искључења из чланства у Комори.

Члан 20.

При распоређивању Контролора квалитета на извршавању провера, примењују се следећи критеријуми:

1) проверу квалитета рада лиценцираних овлашћених ревизора, односно појединачних ревизија може вршити само Контролор квалитета који располаже знањима и искуствима неопходним за делатност клијената ревизије и врсту ревизије за чију се проверу квалитета именује;

2) две узастопне провере квалитета истог лиценцираног овлашћеног ревизора, не може вршити исти Контролор квалитета, осим у случајевима када то одобри Одбор за јавни надзор или у случају ванредне контроле квалитета.

Контролор квалитета је дужан да, у року од 8 дана од датума упознавања са планом, обавести Комисију ако се на списку планираних контрола налази субјект контроле код кога не може извршити контролу због етичких принципа који се односе на независност, или ако, по сопственој процени, не располаже довољним знањем и вештинама да спроведе проверу квалитета.

Обавештавање субјекта контроле изабраног за контролу квалитета рада

Члан 21.

Комора, писаним путем, обавештава друштво за ревизију о датуму почетка контроле квалитета, најкасније петнаест дана пре почетка контроле.

Контролор квалитета и друштво за ревизију, као и лиценцирани овлашћени ревизори запослени у друштву које је предмет контроле, морају потписати изјаву о испуњености захтева принципа независности.

Контролор квалитета је дужан да потпише Изјаву о чувању пословне тајне и достави је друштву за ревизију.

Контролор квалитета и субјект контроле квалитета, могу, обостраним договором, одступити, највише осам дана од датума одређеног у обавештењу из става 1. овог члана.

Контролор квалитета и друштво за ревизију потврђују, међусобно прихваћено време у писаној форми. Уколико се не постигне међусобни договор о датуму почетка, контрола се мора обавити према датуму одређеном у обавештењу, а субјект контроле, може захтевати одлагање исте.

Друштво за ревизију може, у року од осам дана од пријема обавештења о планираној контроли квалитета, уложити молбу за одлагање контроле Комисији, уз навођење разлога за исто. У оправданим случајевима и након отпочињања поступка контроле може се захтевати и одобрити право одлагања.

Ако Комисија усвоји молбу за одлагање, о новом датуму почетка контроле обавештење се може доставити и у року краћем од петнаест дана.

Ако Комисија оцени да захтев није оправдан и одбије молбу за одлагање, контрола се обавља према датуму одређеном у обавештењу.

Контрола квалитета рада се може одложити једном по законом предвиђеном периоду контроле, осим у случајевима када обављање контроле није могуће због спољних фактора на које се не може утицати.

Ако субјект контроле, у року од осам дана од пријема обавештења, изјави да у години одређеној за проверу или у следећој години, престаје са обављањем послова ревизије, Комисија доноси Одлуку о изузимању од провере о којој Комора писмено обавештава Одбор за јавни надзор и даваоца изјаве.

Члан 22.

Стручна служба Коморе за контролу квалитета, ће након објављивања плана контроле, ступити у контакт са друштвима за ревизију и лиценцираним овлашћеним ревизорима који су планирани за контролу, са захтевом за достављање свих података који су неопходни за извршење контроле, у складу са одредбама Закона и овог Правилника.

Члан 23.

Обавештавање друштва за ревизију и лиценцираног овлашћеног ревизора који је у њему запослен о обиму контроле, односно броју и конкретним обављеним ревизијама које су изабране за контролу квалитета, врши се пет дана пре почетка контроле.

Члан 24.

Контролор квалитета, током обављања непосредне контроле квалитета, врши избор једне обављене ревизије, која није одређена у обавештењу послатом субјекту провере квалитета.

У поступку обављања непосредне контроле, контролори квалитета у делу контроле примене МСКК 1 и поступака надзора извршених појединачних ангажовања, контролисаних у складу са интерним правилником о контроли квалитета, врше преглед спроведених поступака и утврђују адекватност донетих закључака, на најмање једном интерно контролисаном ангажовању.

Контролор квалитета, током обављања непосредне контроле може, у узорак за проверу додати и друге обављене ревизије, уколико се установи да подаци достављени Комори нису тачни или су непотпуни.

Члан 25.

У случају контроле квалитета које Комора врши по налогу Министарства, обавештење о планираном датуму контроле се може доставити и у року краћем од петнаест дана.

У случајевима из става 1. овог члана, не може се вршити одлагање контроле, изузев ако исту није могуће извршити из разлога више силе на које се не може утицати.

Поступак извршења непосредне провере квалитета рада

Члан 26.

Непосредна провера квалитета рада врши се у просторијама друштва за ревизију, на адреси на којој је обављање делатности регистровано.

Контролор квалитета може спровести контролу искључиво на основу налога за контролу, који издаје председник Комисије или по налогу Министарства.

Налог садржи податке за идентификацију друштва за ревизију и лиценцираног овлашћеног ревизора у коме је запослен, као и за идентификацију контролора квалитета, правни основ и предмет контроле.

Контролор квалитета добија налог за проверу, најкасније петнаест дана пре почетка контроле.

Контролор квалитета, при започињању рада, предаје примерак налога за проверу друштву за ревизију и лиценцираном овлашћеном ревизору запосленом у друштву.

Друштво за ревизију дужно је да, током вршења непосредне контроле квалитета, сарађује са Контролором квалитета и обезбеди услове за обављање исте.

Друштво за ревизију дужно је да обезбеди адекватан простор и расположиву техничку подршку за извршавање контроле (фотокопир, штампач, утичница, и др.), по потреби и након истека радног времена.

Уколико друштво за ревизију или самостални ревизор, не поседују адекватан канцеларијски простор (активности обављају у стамбеном простору), Контролор квалитета даје писани закључак да се комплетна документација која се односи на предмет контроле, ближе дефинисан налогом за контролу, пренесе у службене просторије Коморе.

Члан 27.

Друштво за ревизију дужно је да стави на располагање овлашћеном лицу Коморе, односно Контролору квалитета:

- 1) интерна аката којима се уређује пословна политика, обављање ревизије финансискијских извештаја, преглед финансијских извештаја и сродних услуга којима се пружа уверавање, као и других услуга (методологија и друга акта);
- 2) ревизорски извештај и досијеа ревизије, са радном документацијом на основу које је састављен извештај ревизора о обављеној ревизији и/или прегледу финансијских извештаја, као и друге извештаје којима се пружа уверавање;
- 3) друге извештаје и документацију састављену и достављену за потребе контроле квалитета, захтеване у складу са Законом.

Друштво за ревизију, дужно је да стави на располагање и сву другу документацију коју контролор квалитета оцени неопходном у циљу контроле квалитета рада.

Документација из става 1. и 2. овог члана, која је састављена у писаној форми ставља се на располагање у оригиналу, док се она која је састављена у електронској форми, ставља на располагање на медију према захтеву контролора квалитета.

Члан 28.

Уколико друштво за ревизију или самостални ревизор, из било ког разлога, одбију да ставе на располагање захтевану документацију, контролор квалитета ће закључком наложити њено достављање.

Рок којим се налаже достављање документације не може бити краћи од пет дана, нити дужи од петнаест дана.

Члан 29.

Контролор квалитета врши контролу квалитета рада применом Методологије.

Контролор квалитета има право да захтева сваки интерни акт, документ, податак, информацију и изјаву, те може прегледати и извршити увид у све поступке ревизора, који су потребни за извршавање обављене ревизије изабране за предмет контроле.

Контролор квалитета има право да направи копију интерног акта, сваког документа из радне документације, као и свих доказа које је ревизор прибавио за ревизију изабрану за предмет контроле, а који значајно утичу на резултат провере квалитета обављене ревизије, у складу са Законом.

Контролор квалитета саставља списак копија докумената преузетих из ревизорске документације, који потписују субјект провере и контролор квалитета.

Члан 30.

Контролор квалитета, у току обављања контроле и прегледа радне документације, или непосредно након окончања поступака контроле квалитета, сачињава записник о обављеној контроли квалитета који садржи значајне налазе и закључке те исти доставља друштву за ревизију и Комисији за контролу квалитета Коморе, којој осим извештаја, доставља и поткрепљујућу документацију прибављену током контроле.

Записник о обављеној контроли квалитета сачињава се сагласно члановима 64. до 69. Закона о општем управном поступку, који у свом садржају прати одредбе Методологије обављања провере квалитета обављених ревизија, провере квалитета рада друштава за ревизију, самосталних ревизора и лиценцираних овлашћених ревизора.

Све друге радње које произилазе из записника заснивају се на одредбама Закона о општем управном поступку.

Записник се сачињава за свако појединачно ангажовање које је контролисано.

За контролу квалитета примене одредаба МСКК 1 сачињава се посебан записник.

Члан 31.

Друштво за ревизију и лиценцирани овлашћени ревизор могу, у року од петнаест дана од дана пријема записника о обављеној провери квалитета, доставити Комисији примедбе на исти, заједно са поткрепљујућом документацијом.

Након разматрања записника и примедби субјеката контроле, Комисија доноси одговарајуће одлуке у односу на исте, које доставља Стручној служби Коморе за проверу квалитета и друштву за ревизију.

Уколико Савет Коморе приликом разматрања записника и примедби субјекта контроле констатује да су извршене повреде одредаба Закона и правила струке, документацију из става 1. овог члана доставља Министарству и Одбору за јавни надзор.

Комисија усваја записник и примедбе о обављеној контроли квалитета рада друштва за ревизију, који укључује и контролу квалитета рада запослених лиценцираних овлашћених ревизора у друштву и предлаже мере Савету Коморе у складу са Законом.

Коначни предлог мера из става 4. овог члана утврђује Савет Коморе и заједно са образложењем мера доставља Одбору за јавни надзор.

Члан 32.

Након разматрања и усвајања записника од стране Комисије за контролу квалитета, контролисаним друштвима за ревизију и самосталним ревизорима, доставља се Извештај о провери квалитета обављених ревизија.

Извештај из претходног става садржи описну оцену квалитета, која може бити: задовољава, задовољава уз примедбе или не задовољава.

Члан 33.

Комора, након добијања Решења Министарства о изрицању мера у поступку контроле квалитета исте, без одлагања уписује у Регистар изречених мера.

Члан 34.

Одредбе овог правилника које се односе на друштва за ревизију примењују се и на самосталног ревизора, осим ако Правилником није друкчије уређено.

Архивирање документације о извршеној контроли квалитета рада

Члан 35.

Контролор квалитета, дужан је да одложи у Стручној служби Коморе за проверу квалитета: упитнике, обрасце са вредновањем прегледаних обављених ревизија, нацрте и коначне извештаје о обављеној провери квалитета, изјаве о независности и чувању тајне, као и сву другу документацију прибављену приликом обављања контроле квалитета рада.

Документацију у електронској форми, контролор је дужан да са свог персоналног рачунара, пренесе у информациони систем Стручне службе Коморе за контролу квалитета, а да исту из свог рачунара уклони. Прослеђивање и уклањање документације са персоналних рачунара треба извршити у року од тридесет дана од дана завршетка контроле квалитета.

Члан 36.

Подаци који се чувају у електронској форми су: записници (скенирани са потписима контролора и доказом о пријему записника), радна документација Контролора квалитета коришћена и сачињена током контроле, обрасци анализа и евалуација ангажовања, обрасци са налазима и оценама, појединачно по друштвима, провераваним обављеним ревизијама и лиценцираним овлашћеним ревизорима који су учествовали у њиховом извршавању, примедбе субјеката провере, одлуке Комисије по примедбама субјеката контроле, коначни Извештај о обављеној контроли квалитета као и Извештаји са предлогом мера Комисије за контролу квалитета који је Комора доставила Одбору за јавни надзор.

Члан 37.

Документацију која се чува у папирној форми чине: налози за контролу квалитета, записници о извршеној контроли, изјаве о независности, изјаве о чувању тајне, захтеви за одлагање провере квалитета рада, одлуке о прихватању или одбијању одлагања провере квалитета рада, евентуалне примедбе друштава за ревизију и лиценцираних овлашћених ревизора на налазе контроле квалитета изнете у нацрту извештаја, као и Решења Министарства о изрицању мера у поступку контроле квалитета.

Члан 38.

Документација прибављена по основу спровођења поступака контроле чува се најмање шест година, почевши од наредне године од године у којој је извршена контрола.

Годишњи извештај о извршеној контроли квалитета рада

Члан 39.

Стручна служба Коморе за проверу квалитета, саставља и подноси Комисији на разматрање радну верзију Извештаја о укупним резултатима провера квалитета рада друштава за ревизију, самосталних ревизора и лиценцираних овлашћених ревизора до 31. марта текуће године за претходну годину.

Члан 40.

Годишњи извештај о контроли квалитета рада укључује:

- 1) налазе контроле квалитета према врстама одступања;
- 2) оквир придржавања принципа независности;
- 3) утврђене проблеме, недостатке и друго;
- 4) сумирани приказ мера изречених по решењима Министарства у поступку контроле квалитета;
- 5) опште препоруке за унапређење ревизорске професије, које обухватају и предлоге и препоруке у погледу професионалне обуке и развоја ревизорских кадрова.

Члан 41.

Комисија, након разматрања радне верзије извештаја, утврђује и подноси Нацрт извештаја Савету Коморе, који врши његово усвајање.

Члан 42.

Годишњи извештај о провери квалитета рада, након усвајања од стране Савета Коморе, а по претходно прибављеном мишљењу Одбора за јавни надзор, објављује се на интернет страници Коморе.

Члан 43.

Душтво за ревизију и лиценцирани овлашћени ревизори запослени у друштву могу, Комисији доставити сугестије за побољшање процеса контроле квалитета и информације о искуству стеченом током контроле. Овај поступак је на добровољној основи, анониман, а може се спровести у року од осам дана од завршетка непосредне контроле.

Достављање података за проверу квалитета рада

Члан 44.

Лиценцирани овлашћени ревизори дужни су да, на захтев Коморе доставе податке и информације о свим питањима која су од интереса за проверу квалитета рада.

Члан 45.

Пре и током спровођења поступка контроле квалитета, Контролор квалитета проверава потпуност и поузданост података достављених од стране друштва за ревизију и самосталног ревизора. У случају неблагоприятног, суштински погрешног, односно непотпуног достављања података, Контролор квалитета доставља извештај Комисији, која о наведеном обавештава Одбор за јавни надзор и Етички одбор Коморе.

Прелазне и завршне одредбе

Члан 46.

Овај правилник ступа на снагу осмог дана од дана објављивања на интернет страници Коморе.

Ступањем на снагу овог правилника престаје да важи Правилник о методологији обављања провере квалитета обављених ревизија, провере квалитета рада друштва за ревизију, самосталних ревизора и лиценцираних овлашћених ревизора од 12.03.2014. године.

ПОТПРЕДСЕДНИК САВЕТА

Петар Грубор, с.р

Овај Правилник је објављен на интернет страници Коморе 05.08.2015. године и ступио је на снагу 13.08.2015. године.

МЕТОДОЛОГИЈА
ЗА ПРОВЕРУ КВАЛИТЕТА ОБАВЉЕНИХ РЕВИЗИЈА, ПРОВЕРУ
КВАЛИТЕТА РАДА ДРУШТАВА ЗА РЕВИЗИЈУ, САМОСТАЛНИХ РЕВИЗОРА
И ЛИЦЕНЦИРАНИХ ОВЛАШЋЕНИХ РЕВИЗОРА

Општи део

1. Овом методологијом уређује се начин обављања послова провере квалитета обављених ревизија, провера квалитета рада друштава за ревизију, самосталних ревизора и лиценцираних овлашћених ревизора, поверених Комори чланом 47. став 1. тачка 14) Закона.

2. Методологија је сачињена у складу са захтевима Међународних стандарда и саопштења ревизије, контроле квалитета, прегледа, осталих уверавања и сродних услуга, Кодексом етике за професионалне рачуновође и Законом о ревизији.

3. Методологија је структурирана на начин да се уреди извршавање два основна сегмента послова провере квалитета поверених, законом, Комори:

А Проверу квалитета обављених ревизија финансијских извештаја и, извршавањем исте, проверу квалитета рада лиценцираних овлашћених ревизора и самосталних ревизора који су у њиховом извршавању учествовали или је обавили;

Б Контролу квалитета рада друштава за ревизију, провером успостављања и функционисања интерног система контроле квалитета Друштва.

У складу са унапред одређеним циљевима, Методологија представља основу за проверу и утврђивање да ли се у обављању ревизија примењују Међународне стандарде ревизије (у даљем тексту: МСР), Међународни стандард контроле квалитета (у даљем тексту: МСКК 1) и друга професионална и законска регулатива, помаже да се захтеви стандарда и друге професионалне регулативе у односу на поједине области ревизије, односно питања тумаче и оцењују/вреднују на јединствен начин.

4. У циљу правилног и потпуног обављања провере квалитета обављених ревизија, провере квалитета рада друштава за ревизију, самосталних ревизора и лиценцираних овлашћених ревизора уз методологију се користи и пун текст Међународних стандарда и саопштења ревизије, контроле квалитета, прегледа, осталих уверавања и сродних услуга, Кодекс, Закон, као друга законска и професионална регулатива којом се уређују питања из области рачуноводства и ревизије.

5. Комора интерним актом ("Правилник о провери квалитета обављених ревизија, провери квалитета рада друштава за ревизију, самосталних ревизора и лиценцираних овлашћених ревизора") уређује питања која се односе на основне принципе обављања провере, организацију и планирање провере, општа правила поступка провере квалитета, достављање података за проверу квалитета, архивирање документације о извршеној провери, и друга питања поступка провере.

**МЕТОДОЛОГИЈА ЗА ПРОВЕРУ КВАЛИТЕТА ОБАВЉЕНИХ
РЕВИЗИЈА, КВАЛИТЕТА РАДА ЛИЦЕНЦИРАНИХ
ОВЛАШЋЕНИХ РЕВИЗОРА И САМОСТАЛНИХ РЕВИЗОРА**

С А Д Р Ж А Ј

	страница
УВОДНА ОБЈАШЊЕЊА	1
I. ПРИХВАТАЊЕ И НАСТАВЉАЊЕ РЕВИЗОРСКОГ АНГАЖОВАЊА 11	5-
II. ПЛАНИРАЊЕ 54	11-
III. ПРИБАВЉАЊЕ РЕВИЗОРСКИХ ДОКАЗА 79	54-
IV ПИТАЊА ВЕЗАНА ЗА ОБЛАСТИ ИЗАБРАНЕ ЗА ДЕТАЉНУ ПРОВЕРУ КВАЛИТЕТА 89	79-
V. ПРЕГЛЕД /ИНТЕРНА КОНТРОЛА КВАЛИТЕТА У ФАЗИ ЗАКЉУЧИВАЊА РЕВИЗИЈЕ 107	89-
VI. ИЗВЕШТАВАЊЕ 124	107-
VII ДОКУМЕНТАЦИЈА И СТАНДАРДИЗОВАНИ ОБРАСЦИ КОЈИ СЕ КОРИСТЕ У ПОСТУПКУ ПРОВЕРЕ КВАЛИТЕТА	
I. Упитници за вршење провере	
- Упитник КОРС 1 - Интервју са кључним ревизорским партнером	
- Упитник КОРС 2 - Општи	
- Упитник КОРС 3 - Банке	
- Упитник КОРС 4 - Осигурања	

2. *Годишњи подаци које Комори достављају друштва за ревизију/самостални ревизори:*

Друштва за ревизију, односно самостални ревизори дужни су да Комори, најмање једном годишње до краја марта текуће године, доставе извештај са подацима о:

- 1) имаоцима акција и удела у друштву за ревизију, као и о стицању и промени власника акција, односно удела;
- 2) улагањима на основу којих су друштва за ревизију, односно самостални ревизори директно или индиректно стекли учешће у другом правном лицу;
- 3) променама статута или оснивачког акта;
- 4) начину израчунавања осигурања из члана 18. Овог закона и полиси осигурања;
- 5) запосленима;
- 6) списку свих уговора о ревизији финансијских извештаја, по врстама ревизије, које су друштва за ревизију, односно самостални ревизори закључили са обвезницима ревизије у извештајном периоду, као и списку свих уговора о ревизији финансијских извештаја који су раскинути уз одговарајуће образложење, независно од тога која је страна раскинула уговор;
- 7) броју извештаја о ревизији које је потписао сваки лиценцирани овлашћени ревизор;
- 8) другим информацијама које су потребне за планирање и спровођење контроле квалитета и других активности Коморе.

У годишњи извештај из става 1. овог члана укључују се сви подаци у периоду од 1. јануара до 31. Децембра претходне године.

3. *Извештавање*

Извештај контролора квалитета о провери квалитета обављених ревизија

Уводна објашњења

Методологија је сачињена на начин да прати професионалне захтеве по фазама и појединим корацима ревизије, а исто тако су структурирана и питања у Упитнику који се користи у процесу провере квалитета појединачних ревизорских ангажмана.

Структура сваке појединачне тачке у Методологији је конципирана тако да садржи:

- свако појединачно питање у Упитнику са позивом на број питања,
- позив на Кодекс, МСКК1, МСР, законску регулативу који постављају ревизору одређене професионалне захтеве за дато питање,
- основни захтев МСР по одређеном питању,
- објашњења која указују на захтеве МСР који у обављању ревизије, по одређеном питању, треба да буду извршени и докуметовани,
- документовање - ревизор мора да документује да је посао обавио у складу са захтевима који су постављени у сваком од професионалних стандарда релевантних за одређено питање. Досијеи ревизије треба да садрже довољне и адекватне ревизорске доказе о поступању и испуњавању тих захтева и, уколико то није случај, рад ревизора се не може сматрати извршеним у складу са професионалном и законском регулативом.

Методологија се примењује и на самосталне ревизоре. При том се узима у обзир, да сходно расположивим капацитетима, самостални ревизори обављају ревизију мањих правних лица и да се стога специфичности мањих правних лица одражавају само на обим и форму документовања обављених ревизија, али не и на примену професионалне, законске и друге регулативе.

Значење појмова

Ангажман:	Ревизија финансијских извештаја правног лица.
Интерни систем контроле квалитета Друштва (ИСКК)	Друштво успоставља и одржава систем контроле квалитета који садржи политике и поступке којим се уређује сваки од елемената тог система захтеван МСКК1: 1. одговорност руководства за квалитет рада Друштва; 2. релевантни етички захтеви; 3. прихватање и наставак ангажовања код клијента; 4. кадрови; 5. спровођење ангажовања; 6 надзор/мониторинг.
Искуснији члан тима (Руководилац тима)	лице које поседује радно искуство, знања и способности захтеване професионалном регулативом и интерним актом Друштва за ревизију о систематизацији послова и задатака, које руководи радом тима и извршавањем конкретног ангажмана. Друштво за ревизију именује за појединачни ревизорски ангажман руководиоца ради испуњавања захтева МСКК 1 и МСР 220, који налажу да рад извршен од мање искусних чланова тима мора да буде усмераван, прегледан и контролисан од стране искуснијих чланова тима.
Кључни ревизорски партнер	лиценцирани овлашћени ревизор, којег Друштво за ревизију именује као главно и одговорно лице за вршење ревизије финансијских извештаја и који потписује ревизорски извештај.
Контролни преглед квалитета ангажмана	Процес осмишљен у циљу пружања објективне евалуације, на дан ревизорског извештаја или пре њега, значајних расуђивања тима који ради на ангажману и закључака донетих у формулисању ревизорског извештаја. Процес контролног прегледа квалитета се врши за ревизије финансијских извештаја правних лица котираних на берзи и других друштава од јавног интереса из члана 2. тачка 20) Закона о ревизији, као и у

другим случајевима када друштво за ревизију оцени неопходност таквог прегледа. Издавање ревизорског извештаја се не може извршити све до завршетка контролног прегледа квалитета који подразумева и разрешење разлика у мишљењима између тима који обавио ревизију (ако их је било) и лица именованих за контролни преглед.

Лице које врши контролни преглед квалитета ангажмана

Партнер именован за контролни преглед квалитета, друго лице у оквиру друштва за ревизију, спољни сарадник са одговарајућим квалификацијама или тим састављен од таквих појединаца од којих нико није део тима који раде на ангажману, и који имају довољно и прикладно искуство и овлашћења за објективну евалуацију значајних расуђивања тима који ради на ангажману и закључака до којих је тим дошао при формулисању ревизорског извештаја.

Мања правна лица

у складу са значењем из МСР, правна лица која поседују следеће карактеристике:
а) власништво и руковођење су концентрисани на малом броју појединаца (често на једном појединцу који може да буде физичко лице или друго правно лице које поседује ово правно лице),
б) код правног лица постоје: директне или једноставне трансакције, једноставна евиденција, мали број пословних активности и мали број производа у склопу пословања, ограничене интерне контроле, мали број нивоа управљања са одговорношћу за широк опсег контрола, мали број запослених, од којих многи имају широк опсег задужења

Правно лице/клијент

Корисник или потенцијални корисник услуга ревизије финансијских извештаја и других ревизорских услуга, којима се пружа уверавање.

Професионална регулатива:

Ревизор

Ревизор, у складу са значењем појмова из МСР, се користи да означи лице или лица која обављају ревизију, обично кључног партнера ревизије или друге чланове тима који обављају ревизију или кад је то случај друштво за ревизију/самосталног ревизора. У случајевима када се МСКК1 или одређеним МСР изричито налаже да кључни ревизорски партнер испуни неки услов или обавезу у процесу ревизије, користи се израз “кључни ревизорски партнер“, а не “ревизор”.

Упитник

Упитник за проверу квалитета обављених ревизија финансијских извештаја помоћу кога се врши провера квалитета, уз примену упутстава садржаних у Методологији.

Упитник о систему контроле квалитета Друштва

Упитник на основу кога се проверава да ли је Друштво успоставило и да ли функционише интерни систем контроле квалитета.

I ПРИХВАТАЊЕ И НАСТАВЉАЊЕ РЕВИЗОРСКОГ АНГАЖОВАЊА

Опште

У поступку обављања контроле квалитета треба проверити да ли су ревизори у вези са прихватањем нових ангажмана (нових клијената) и/или у случајевима настављања ангажовања, односно поновне ревизије код постојећих клијента:

- извршили одговарајуће поступке захтеване професионалном и законском регулативом,
- донели одговарајуће закључке, односно
- одговарајуће документовали прихватање нових ангажмана или настављање ангажовања код клијента.

Професионални стандарди повезани са питањима прихватања и настављања ангажовања

МСКК1: Контрола квалитета фирми које врше ревизију, преглед финансијских информација, друга ангажовања на основу којих се пружа уверавање и сродне услуге,

МСР:

210: Договарање услова ревизорског ангажовања,

220: Контрола квалитета за ревизије финансијских извештаја,

300: Планирање ревизије финансијских извештаја,

510: Прва ревизорска ангажовања - Почетна стања.

Друштво, у складу са захтевима професионалних стандарда, има одговорност да у интерном акту (као део Методологије или посебном акту о интерној контроли квалитета), уреди политике и поступке, контролу и документовање прихватања нових и наставка ангажовања код постојећих клијента. Интерним актом треба да буде уређено које информације треба прибавити и размотрити пре прихватања нових/наставка ангажовања код постојећих клијента, као и стручне, правне и друге аспекте, укључујући и питања као што су одговорности за доношење одлуке о прихватању и поступак везан за случајеве повлачења/прекида ангажовања.

Приликом обављања контроле квалитета проверава се да ли је приликом прихватања новог ангажмана и/или наставка ангажовања, ревизор прибавио/проценио у складу са захтевима МСКК1/МСР:

- информације о интегритету – пословној репутацији клијента,
- да ли Друштво и ревизорски тим, могу испунити етичке захтеве,
- постојање услова за прихватање ангажмана (поседовање неопходних стручних знања и способности, расположивост људских и материјалних ресурса, временски аспект извршавања ангажмана и његову контролу квалитета, обим контроле, доступност базе података са потребним информацијама, претходна ревизорска и друга стручна мишљења дата клијенту итд.)

Документовање:

- Документовање прибављања сазнања о добром гласу и интегритету клијента и његовог руководства које може бити у виду Контролних листи/Упитника, извода са сајтова, белешки и др.
- Изјава ревизора о независности/сукобу интереса,
- Листа клијената и са њима повезаних правних лица (матична, зависна, придружена правна лица) и физичких лица на које се принцип независности примењује,
- Уговор и Писмо о ангажовању,
- Одлука о повлачењу из ангажмана (ако је применљиво)

Информације које се односе на прихватање ангажмана, односно наставак ангажовања се морају документовати/ажурирати, на годишњој основи, за сваког клијента посебно пре него што се донесе одлука о прихватању.

Приликом прихватања или наставак ангажовања, ревизор треба да процени да ли се може појавити питање стварног или могућег сукоба интереса, због чега, у одређеном случају, треба да буде донета одлука о неприхватању ангажмана/клијента. Ревизор је дужан да размотрена питања и одржане састанке документује, а посебно она која су битна за неприхватање и/или повлачење из ангажмана и прекид даљег ангажовања код клијента. Одлука о неприхватању и/или повлачењу из ангажмана треба да буде расположива у досијеу, у писаној форми и, када се то захтева, достављена надлежним органима.

I.1. ДА ЛИ СЕ ПРИЛИКОМ ДОНОШЕЊА ОДЛУКЕ О ПРИХВАТАЊУ АНГАЖМАНА /НАСТАВКУ АНГАЖОВАЊА КОД ПОСТОЈЕЋИХ КЛИЈЕНАТА ПОСТУПАЛО У СКЛАДУ СА ПОЛИТИКАМА И ПОСТУПЦИМА САДРЖАНИМ У ИНТЕРНОМ АКТУ (МЕТОДОЛОГИЈИ/ПРАВИЛНИКУ О КОНТРОЛИ КВАЛИТЕТА),У ДЕЛУ КОЈИ УРЕЂУЈЕ ТА ПИТАЊА?

МСКК1 1

Основни захтев стандарда

Друштво успоставља политике и процедуре за прихватање или наставак сарадње са клијентом. Прихватање ангажмана је стога првенствено одговорност руководства Друштва, али питања везана за тај аспект треба да буде размотрена и процењена (на основу резултата прибављених испитивањем) пре свега, од стране кључног ревизорског партнера.

Кључни ревизорски партнер мора да се придржава политика и процедура везаних за прихватање ангажовања за новог или наставак ангажовања код постојећег клијента, који су садржани у интерном акту Друштва. Интерни акт треба да буде у сагласности са захтевима МСКК 1 и МСР, и да прописује да се ангажовање може прихватити само ако је Друштво: компетентно за обављање ангажовања и поседује све што је потребно, укључујући време и ресурсе; ако нема сметњи у односу на усклађеност са етичким

захтевима (независност, сукоб интереса); ако је испитан интегритет клијента и ако испитивањем нису откривене информације које би могле довести у питање његов интегритет.

Ревизор, за сврхе доношења одлуке о прихватању ангажмана, разматра питања као што су: да ли особље Друштва поседује знања о привредној грани/делатности клијента, искуство у примени релевантних професионалних и законских захтева, укључујући и захтеве који се односе на извештавање, коришћење рада стручњака, да ли има довољно особља и расположивог времена да заврши ангажовање у року предвиђеном за издавање извештаја.

У случају самосталног ревизора испитивања и разматрања напред наведених питања као и доношење одлуке о прихватању или не прихватању ангажмана врши самостални ревизор.

Уколико, након прихватања ангажмана, дође до сазнања на основу којих би, да их је раније имао, одбио ангажман, ревизор треба да изврши додатне поступке на основу чијих резултата ће моћи да донесе закључке о томе да ли се ангажман може задржати или је неопходно повлачење из ангажмана.

I.2. ДА ЛИ ЈЕ, ПРЕ ПРИХВАТАЊА АНГАЖМАНА, ИЗВРШЕНО ПРОЦЕЊИВАЊЕ ОСНОВНИХ ЕТИЧКИХ ПРИНЦИПА И ДА ЛИ СУ РЕЗУЛТАТИ ТЕ ПРОЦЕНЕ ДОКУМЕНТОВАНИ ?

МСР: 220; Кодекс, Закон о ревизији, друга регулатива

Основни захтев

Етички захтеви који се односе на ангажовања ревизора подразумевају захтеве садржане у Етичком кодексу за професионалне рачуновође издатом од стране ИФАС (“Кодекс”). Поред захтева садржаних у Кодексу потребно је имати у виду и одредбе које се односе на независност садржане у Закону о ревизији, као и одредбе других релевантних закона и подзаконских аката које се односе на прихватање обављања ревизије, односно забране за Друштво и забране за лиценцираног овлашћеног ревизора.

Друштво за ревизију за ревизију, самостални ревизор, лиценцирани овлашћени ревизори и други запослени треба да испуњавају следеће, основне, принципе из Кодекса:

- интегритет,
 - објективност,
 - независност,
- професионална оспособљеност и дужна пажња,
- поверљивост,
- професионално понашање.

Захтеви који се односе на *независност* треба да буду јасно уређени у интерном акту Друштва, описане околности које могу угрозити независност, као и заштитне мере

којима се претње независности (ако постоје) могу отклонити или свести на прихватљив ниво. Кључни ревизорски партнер, током обављања поступака испитивања предвиђених за прихватање ангажмана, може да идентификује претње независности у односу на конкретан ревизорски ангажман које се не могу уклонити или свести на прихватљив ниво применом заштитних мера. У таквим случајевима треба да се спроведу консултације у оквиру Друштва и да се, ако се ангажман процени значајним, предузму мере које могу довести до на пример, престанка пружања неких других услуга том клијенту, или престанка поседовања власничких интереса код истог, који условљавају претњу независности и које, у складу са професионалном регулативом, могу захтевати неприхватање ангажмана и /или повлачење из ангажмана. Консултације и закључци по таквим питањима која доводе до одлука о прихватању или неприхватању ангажмана, или престанку сарадње са клијентом, треба да буду документоване.

Приликом вршења контроле, битно је разликовати:

- Независност ума – стање ума које омогућава изражавање закључка без утицаја који доводе у питање професионално расуђивање, што омогућава појединцу да делује независно, уз објективност и професионалну неповерљивост.
- Независност деловања – избегавање чињеница и околности значајних у тој мери да на основу њих разумна и информисана трћа страна, која познаје све битне информације, укључујући све примењене заштитне мере, може разумно да закључи да су интегритет, објективност или професионална неповелјивост фирме, односно члана на ангажовању на основу кога се пружа уверавање, доведени у питање.

Самостални ревизор треба такође да у интерном акту уреди политике и процедуре којим избегава сваку ситуацију која би могла да угрози независност и да неће пружати услуге које би довеле до конфликта интереса.

Друштво за ревизију треба да процени да ли да ли је оспособљено да прихвати и изврши ангажман у складу са етичким захтевом професионална оспособљеност и дужна пажња односно да ли поседује потребна знања и искуства, довољно времена и ресурса за прихватање ангажмана, да ли има на располагању и да ли може да користи резултате рада стручњака. Контролор квалитета треба да сагледа да ли су ови захтеви за конкретан ангажман испуњени.

Ревизор је дужан да прибави изјаву о независности од свих чланова тима, као и од стручњака, уколико планира да користи његов рад на ангажману. Уговор склопљен са стручњаком мора да садржи одредбу да ће он, без одлагања, извести Друштво које га ангажује, односно кључног ревизорског партнера о насталој промени у односу на принцип независности или новонасталој околности која угрожава његову независност.

I.3. ДА ЛИ ЈЕ ИСПИТАН ИНТЕГРИТЕТ РУКОВОДСТВА И УПРАВЕ КЛИЈЕНТА?

МСКК1, МСР: 220; 210; МСР: 300, МСР: 315;

Основни захтев стандарда

Ревизор треба да спроведе одговарајуће процедуре и изврши одређене процене у вези са прихватањем нових клијената и/или наставком ангажовања код постојећих клијената. Током процена процене, ревизор треба да се увери да приликом спровођења испитивања нису прибављене информације на основу којих произлази да се поставља питање интегритета и доброг гласа клијента.

Ради процене интегритета клијента, ревизор треба да прибави информације и испита:

- идентитет, пословну репутацију власника, главног руководства и лица овлашћених за управљање, зависних и других повезаних страна,
- интегритет, који укључује поштење, фер пословање и истинитост,
- информације о ставовима и поступцима власника и лица одговорних за управљање и главног руководства у односу на питања агресивног тумачења применљивих рачуноводствених стандарда и прописа; информације о контролном окружењу које подразумева ставове, свест и поступке руководства и лица одговорних за управљање које се односе на интерну контролу и њен значај у оквиру правног лица, а посебно став управе према функцији контролинга/интерној ревизији (ако је применљиво),
- информације у погледу могуће умешаности клијента у прање новца или у друге криминалне радње,
- индикације неприкладних ограничења у делокругу рада ревизора
- разлоге за избор новог ревизора и престанак сарадње са претходним ревизором.

Питања наведена у претходном пасусу захтевају знатан број информација и процену више фактора и стога Друштво треба да има, као део методологије, сачињен детаљан упитник/контролну листу, на основу које ће се, систематично, прибавити неопходне информације која дају основу за процену интегритета клијента.

Мања правна лица

Када се ради о ревизији мањих правних лица, ревизор треба непосредно да контактира и обави разговор са лицима одговорним за управљање/власником или вишим руководством, ради избегавања каснијих могућих неспоразума.

Ревизор треба, пре прихватања ангажмана, да прибави информације и рашчисти питања одговорности у мањем правном лицу. Уколико процени да, због слабости које произлазе из специфичности мањих правних лица, неће бити у могућности да током ревизије прикупи довољно одговарајућих доказа за формирање и изражавање мишљења о финансијским извештајима, треба да донесе одлуку да такав ангажман не прихвати.

Документовање

Ревизор врши документовање обављених процедура путем белешки сачињених током разговора са вишим руководством/лицима одговорним за управљање, помоћу Упитника/Контролне листе за прихватање клијента, попуњене на основу добијених одговора током обављених састанака и интервјуа и других поткрепљујућих информација прибављених из независних/екстерних извора (на пример, извод из АПР, ХоВ, информације са сајтова и др), на основу којих врши процену интегритета руководства и управе и доноси одлуку о прихватању или неприхватању новог клијента и/или наставку ангажовања код постојећих клијената. Када се ради о постојећим клијентима и доношењу одлуке о наставку или прекиду ангажовања, ревизор је дужан да врши, на годишњој основи, ажурирање информација којим поткрепљује донету одлуку.

Вредновање

Одговор “ДА” се може дати на ово питање у Упитнику, ако је ревизор:

- а) извршио идентификацију клијента/власника, испитао њихову пословну репутацију и прибавио друге информације из екстерних извора које су релевантне за прихватање новог ангажмана, односно за наставак ангажовања у случају поновних ревизија и
- б) документовао извршени рад, односно у досијеу ревизије постоји и стављена је контролору на увид поткрепљујућа ревизорска документација на пример, извод АПР, ХоВ. Контролне листе/Упитници, Белешке, информације са сајтова и др., која поткрепљује оправданост његове одлуке о прихватању клијента.

I.4. ДА ЛИ ЈЕ, У СЛУЧАЈУ ПРВОГ АНГАЖОВАЊА, ИЗВРШЕН ПРЕГЛЕД ФИНАНСИЈСКИХ ИЗВЕШТАЈА ПРЕТХОДНОГ ПЕРИОДА И ИЗВЕШТАЈА РЕВИЗОРА И ДА ЛИ ЈЕ УСПОСТАВЉЕНА КОМУНИКАЦИЈА СА ПРЕТХОДНИМ РЕВИЗОРОМ?

МСР:210; МСР:300; МСР: 510

Захтев стандарда

Ревизор треба да прегледа и размотри финансијске извештаје за претходни период и извештај претходног ревизора и да планира и обави поступке који се односе на комуникацију са претходним ревизором.

Објашњења за дато питање

У случају када је ревизија финансијских извештаја претходне године вршена од стране другог ревизора, ревизор треба да ступи у контакт са претходним ревизором и обавести се о разлозима због којих клијент мења ревизора. Он, такође, треба да размотри стручност и независност претходног ревизора, захтева увид у његову радну документацију и тако прибави сазнања и процени да ли може да, на тај начин, прибави доказе о значајним почетним стањима. Поред тога, у случајевима када је претходни ревизор издао модификовано мишљење о финансијским извештајима претходног периода, ревизор треба посебно да размотри питања која су до тога довела. Ако се

донесе одлука о прихватању ангажмана, посебна пажња у ревизији текућег периода треба да буде посвећена областима, односно питањима због којих је претходни ревизор изразио модификовано мишљење.

Када ревизија финансијских извештаја претходног периода није вршена, када није ступио у комуникацију са претходним ревизором или је на основу такве комуникације закључио да се не може ослонити на рад претходног ревизора, ревизор треба да планира извршавање одговарајућих ревизорских процедура и да процени да ли му ревизорске процедуре које ће применити у текућем периоду могу пружити адекватне доказе о почетним стањима и да уколико то није случај размотри питање ограничавања обима рада и утицај на извештај ревизора (такође видети III.1).

I.5. ДА ЛИ ЈЕ ПОТПИСАН УГОВОР (И ПИСМО О АНГАЖОВАЊУ) КОЈИ САДРЖИ УСЛОВЕ РЕВИЗОРСКОГ АНГАЖОВАЊА?

МСР: 210

Основни захтев стандарда

У складу са МСР 210: “Договарање услова ревизорског ангажмана”, ревизор и клијент треба да се сложе и потпишу писмо о ангажовању на ревизији или други одговарајући облик уговора у коме треба да буду садржани услови ревизорског ангажмана.

Услови ревизорског ангажмана укључују :

- циљеве и делокруг ревизије финансијских извештаја,
- одговорност ревизора,
- одговорност руководства,
- идентификацију применљивог оквира финансијског извештавања,
- форму и садржај извештаја који ће бити издати,
- накнаду.

Контролор квалитета, у складу са напред наведеним, треба да провери да ли :

- постоји валидан, потписан од обе стране, уговор за ангажман који је предмет контроле квалитета,
- уговор специфицира финансијске извештаје који су предмет ревизије и период који они покривају, применљиви оквир за њихово састављање и презентовање,
- да ли је у случају ангажмана који се односе на период дужи од једне године, тачно назначен период ангажовања ревизора и финансијски извештаји који ће бити предмет ревизије,
- уговор или писмо о ангажовању садржи детаљно, одговорности права и обавезе, уговорних страна,
- датум закључивања, форма и садржина уговора је у складу са законским прописима.

II. ПЛАНИРАЊЕ

Опште

Контролор квалитета треба да размотри и процени да ли је ревизор посветио довољно пажње припреми обављања ревизије и да ли је извршио одговарајуће поступке у фази планирања, са циљем да:

- благовремено идентификује ризичне области, односно ревизорске ризике,
- испланира природу, обим и време поступака ревизије који се, у датим околностима, могу сматрати неопходним и испланира надзор над обављањем ревизије којим се обезбеђује квалитет извршавања,
- у складу са захтевима МСР, документује напред наведено.

МСР који се односе на планирање:

- 300: Планирање ревизије финансијских извештаја,
- 315: Идентификовање и процена ризика материјално погрешних исказа путем разумевања ентитета и његовог окружења,
- 320: Материјалност у планирању и спровођењу ревизије,
- 330: Ревизорски одговор на процењене ризике.

Друштво за ревизију треба да, у оквиру методологије и свог интерног система контроле квалитета, уреди политике и процедуре, редослед извршавања задатака и одговорности за фазу планирања ревизије.

Кључни ревизорски партнер и други кључни чланови тима треба да буду укључени у планирање ревизије, укључујући и планирање процедура за контролу квалитета.

Приликом обављања контроле квалитета, контролор квалитета треба да испита да ли су политике и процедуре Друштва, примењене у планирању ревизије која је предмет контроле квалитета. Политике и процедуре Друштва треба да буду у складу са професионалним захтевима у напред наведеним стандардима.

Основни задатак током обављања контроле квалитета рада које је ревизор извршио у фази планирања је да се сагледа и процени да ли је:

- планирање ревизије, која је предмет контроле квалитета, извршено,
- планирање извршено комплетно, односно да плански документи садржи све неопходне елементе у складу са захтевима МСР,
- документовање, формално и суштински исправно.

Кључне тачке прегледа приликом контроле квалитета рада који је ревизор обавио у фази планирања ревизије су:

- општа стратегија ревизије,
- план ревизије,
- образложења измена напред наведених докумената (ако их је било),
- планирање природе, времена и обима мониторинга/усмеравања, надзора над радом чланова тима и прегледа њиховог рада.

Документи који треба да буду припремљени током процеса планирања ревизије

Два кључна документа која треба да буду припремљена у фази планирања ревизије су Општа стратегија ревизије и План ревизије

Општом стратегијом ревизије се дефинише делокруг, приступ, време и смернице/кључне одлуке за сачињавање плана ревизије (видети II.7).

План ревизије је детаљнији него општа стратегија и треба да укључи (видети II.17) опис:

1. природе времена и обима планираних поступака процене ризика (у складу са захтевима МСР 315);
2. природе времена и обима даљих планираних поступака ревизије на нивоу тврдње (у складу са МСР 330);
3. других планираних специфичних ревизорских поступака неопходних за испуњавање захтева МСР, а који зависе од резултата добијених извршавањем поступака процене ризика.

Форма документације која се односи на планирање зависи од величине и сложености клијента, материјалности и специфичности ангажмана. Форму одређује Друштво али њена садржина и обим мора да буде у складу са смерницама датим у МСР:300, МСР:315, МСР; 330.

Основни задатак током обављања контроле квалитета рада које је ревизор извршио у фази планирања је да се сагледа и процени да ли је планирање:

- ревизије, која је предмета контроле квалитета, извршено:
- извршено комплетно, односно да плански документи садржи све неопходне елементе у складу са захтевима МСР;
- документовано, формално и суштински исправно.

Документовање

Документација, односно информације које поткрепљују планирање и које треба да постоје у досију ревизије, везане су за разумевање клијента и његовог окружења и процену ризика материјално погрешних исказа, су информације о: пословању, управљању, власничкој структури, рачуноводственом систему, интерним контролама, информационом систему укључујући и пословне процесе релевантне за финансијско извештавање и информације о потреби ангажовања стручњака.

II.1. ДА ЛИ ЈЕ РАД НА РАЗУМЕВАЊУ ПРАВНОГ ЛИЦА И ЊЕГОВОГ ОКРУЖЕЊА ОБУХВАТИО СВЕ ПОСТУПКЕ, КОЈИ СЕ ЗАХТЕВАЈУ ПО МСР, У ЦИЉУ ПРОЦЕНЕ РИЗИКА?

(На питање II.1 у Упитнику се не даје одговор; појединачни одговори се дају на II.1.1. до II.1.4.)

МСР:315; МСР: 315; Прилог 1 и 2

Основни захтеви Стандарда

Ревизор треба да спроведе поступке процене ризика како би створио основу за идентификовање и процену ризика материјално погрешних исказа на нивоу финансијских извештаја и на нивоу тврдње.

Поступци процене ризика треба да укључе следеће:

1. испитивање руководства и других лица, која, по процени ревизора могу имати информације које му вероватно могу помоћи у идентификовању ризика материјално погрешних исказа;
2. аналитичке поступке;
3. посматрање и проверу пословања клијента, документације (као што су пословни планови и стратегије), евиденција и правилника о интерној контроли); извештаја које је припремило руководство (као што су периодични финансијски извештаји), записници са седница лица одговорних за управљање.

Ради процене ризика неопходно је да ревизор стекне разумевање правног лица и његовог окружења, укључујући и његове интерне контроле. За ову сврху ревизор треба да прибави разумевање:

1. фактора релевантних за привредну грану у којој послује, регулаторне и друге екстерне факторе;
2. природу правног лица укључујући: а) његово пословање, власничку и управљачку структуру; в) врсте инвестиција које које правно лице врши или намерава да изврши; г) начин на који је правно лице организовано и на који се финансира. Ове информације му омогућавају да разуме класе трансакција, салда рачуна и обелодањивања која очекује у финансијским извештајима који су предмет ревизије;
3. избор и примену рачуноводствених политика, укључујући и разлоге за њихове измене. Ревизор треба да процени да ли су рачуноводствене политике одговарајуће за његово пословање и да ли су у складу са применљивим оквиром финансијског извештавања;
4. циљеве и стратегије правног лица и пословене ризике који могу довести до ризика материјално погрешних исказа;
5. мерења и прегледа финансијских перформанси од стране руководства. Мере перформанси, интерне или екстерне, могу мотивисати руководство да предузме активности ради побољшања перформанси (резултата) али могу довести и до намерног погрешног исказа у финансијским извештајима.

На основу прибављеног разумевања правног лица и његовог окружења, укључујући и његове интерне контроле, упознавањем са класама трансакција и салдима рачуна, ревизор може идентификовати ризичне области у којима је могућ настанак

материјално погрешних тврдњи, које се затим могу рефлектовати као погрешна исказивања у финансијским извештајима и обелодањивањима. Ревизор разматра ризик за сваку појединачну тврдњу и процењује да ли ефекат погрешне тврдње може бити материјално значајан, као и која је вероватноћа да се исто оствари.

Прибављено разумевање напред изложених елемената представља основу за планирање/ осмишљавање и извршавање даљих ревизорских поступака у процесу ревизије.

Неизвршавање одређених ревизорских поступака (или њихово извршавање на неодговарајући начин) за поједине елементе процене ризика значајно утиче и на комплетност и поузданост резултата које је ревизор добио таквом проценом, а исто има утицај и на правилност планирања ревизије.

Мања правна лица и правна лица у јавном сектору

Код планирања ревизорског рада у области идентификовања и процене ризика материјално погрешних исказа код мањих правних лица и правних лица у јавном сектору, веома је важно да ревизор узме у обзир њихове специфичности које су детаљније размотрене у МСР; 315, делу: “Примена и остала објашњења”.

Документовање:

Ревизорска документација треба да садржи, у писаној форми, доказе о:

1. дискусији у оквиру тима који ради на ангажману који им омогућава да боље разумеју могућности постојања материјалне грешке, у одређеним областима које су им додељене, као и везу са осталим областима;
2. стеченом разумевању кључних елемената сваког од аспеката правног лица, (наведеним напред у тексту), као и сваке компоненте интерне контроле-контролном окружењу и интерним контролама од значаја за ревизију, информационом систему, укључујући повезане пословне процесе релевантне за финансијско извештавање;
3. идентификованим и процењеним ризицима материјалне грешке на нивоу финансијског извештаја и на нивоу тврдње, као и повезивање идентификованих ризика са контролама и контролним активностима које су релевантне за одређени ризик.

На форму и обим ове документације утичу природа, величина и сложеност правног лица и његове интерне контроле и ревизорска методологија и технологија коју користи друштво за ревизију.

Потребно је имати у виду да када, за ангажман који је предмет контроле квалитета, није прибављено адекватно разумевање правног лица исто се одражава на правилност процене ризика и има повратно дејство на ефикасност и квалитет рада ревизора.

Код мањих правних лица треба узети у обзир њихове специфичности.

Питања за детаљно разматрање

II.1.1. ДА ЛИ СУ ПРИБАВЉЕНА ОДГОВАРАЈУЋА САЗНАЊА О ПРИРОДИ/ДЕЛАТНОСТИ ПРАВНОГ ЛИЦА И СА ТИМ ПОВЕЗАНИ СПОЉНИ ФАКТОРИ (ГРАНСКИ, РЕГУЛАТОРНИ И ДРУГИ), УКЉУЧУЈУЋИ И ПРИМЕНЉИВИ ОКВИР ФИНАНСИЈСКОГ ИЗВЕШТАВАЊА?

МСР:315

Основни захтев стандарда

Ревизор треба да стекне разумевање природе/делатности правног лица и релевантних спољних фактора који утичу на грану у којој послује, као и регулаторних и других спољних чинилаца, укључујући и применљиви оквир финансијског извештавања.

Објашњења за дато питање

Разумевање природе правног лица, ради процене ризика, подразумева стицање сазнања о:

1. организацији и сложености структуре: постојању зависних и других повезаних страна, (оних који се консолидују и оних који се не консолидују), власничке и управљачке структуре;
2. природи правног лица, укључујући његово пословање и разумевање: природе прихода, производа или услуга и тржишта, начин обављања пословне активности (на пример, фазе и методе производње, или активности које су изложене ризицима окружења, удруживања, заједничка улагања, активности пренете на трећа лица, цикличне и сезонске активности и др);
3. начину финансирања и структури дуга, условима везаним за финансирање (значајне клаузуле уговора), ограничења, гаранције и споразуми о ванбилансном финансирању, коришћење дериватива, уговори о лизингу, и др;
4. инвестицијама које врши или намерава да изврши – капиталне инвестиције, планиране или недавно извршене аквизиције или отуђења, улагања/коришћења хартија од вредности.

Ревизор треба да прибави сазнања и размотри факторе и релевантна питања који укључују:

- **факторе привредне гране** и чиниоце као што су тржиште и конкуренција, укључујући потражњу, капацитете, ценовну конкуренцију, однос са добављачима и купцима, снабдевање и трошкове енергије, технологију и технолошки развој у грани који се односи на производњу/услуге које правно лице обавља,
- **регулаторно окружење** што између осталог укључује применљиви оквир финансијског извештавања и специфичности истог за дату делатност, регулаторни оквир за привредну грану, еколошке захтеве који утичу на пословање правног лица, монетарну политику државе укључујући контролу девизног режима, царине, трговинска ограничења, опорезивање (корпоративно и друго), финансијске подстицаје- субвенције,

- **други спољни фактори** који утичу на пословање правног лица као што су општи ниво привредне активности (криза, рецесија, раст), каматне стопе и доступност извора финансирања, инфлација и др.

Детаљан преглед питања која ревизор треба да разматра у прибављању сазнања о правном лицу која чине основу за процену ризика је садржан у МСР: 315 – део “Примена и остала објашњења”;

II.1.2. ДА ЛИ ЈЕ ИЗВРШЕНО РАЗМАТРАЊЕ ПИТАЊА ДА ЛИ СУ ИЗАБРАНЕ РАЧУНОВОДСТВЕНЕ ПОЛИТИКЕ ОДГОВАРАЈУЋЕ ЗА ДЕЛАТНОСТ ПРАВНОГ ЛИЦА?

МСР:315

Основни захтев стандарда

Ревизор, након упознавања са природом/делатношћу правног лица, треба да размотри избор и примену рачуноводствених политика и процени, да ли оне одговарају његовој делатности, односно да ли садрже начела и методе рачуноводственог обухватања и исказивања примерене специфичностима његовог привређивања и да ли су исте у сагласности са применљивим оквиром финансијског извештавања.

Објашњења за дато питање

Ревизор треба да стекне разумевање пословања правног лица, организационе структуре, власништва и управљања, врсте садашњих и планираних улагања и начина финансирања. Разумевање ових елемената помаже ревизору да стекне разумевање о класама трансакција, салдима рачуна и обавезама у погледу рачуноводственог обухватања и обелодањивања у финансијским извештајима.

Рад на прибављању информација ради процене да ли је избор и примена рачуноводствених политика одговарајућа може обухватити: разматрање метода које правно лице користи за рачуноводствено обухватање значајних или неуобичајених трансакција; ефекат значајних рачуноводствених политика у контраверзним или новим областима за које недостају меродавне смернице или општа усаглашеност; промене у рачуноводственим политикама; стандарде финансијског извештавања, законе и регулативу која је нова за правно лице и време и начин усвајања и примене релевантних захтева из такве регулативе.

Ревизор треба да документује процес прибављања напред наведених информација и на основу тога стицање разумевања и оцену да ли су рачуноводствене политике примерене за правно лице код кога се врши ревизија.

Када се не ради о првом ангажовању већ о наставку ангажовања код правног лица, односно поновној ревизији, ревизор треба да документује ажурирање напред наведених информација, као и конзистентност примене или, ако је то случај, промене у избору и примени рачуноводствених политика.

Контролор квалитета детаљније проверава аспекте примене рачуноводствених политика у оквиру одељка III: “Прибављање ревизорских доказа” (III. 2).

II.1.3. DA LI JE IZVRSHENO RAZMATRAЊE CIЉEVA I STRATEGIJE I RELEVANTNIH POSLOVNIH RIZIKA PRAVNOG LIЦA KOJI MOGU PROUZROKOVATI ZНАЧАЈНО ПОГРЕШНО ИСКАЗИВАЊЕ (ЧИЊЕНИЦЕ И ЗАКЉУЧЦИ).

MCP:315

Основни захтев стандарда

Ревизор треба да стекне разумевање циљева и стратегије правног лица и пословних ризика који из тога произлазе а који могу довести до значајно погрешног исказивања у финансијским извештајима.

Објашњења за дато питање

Пословни ризици могу настати као последица услова у којима послује правно лице, значајних догађаја, околности, његовог деловања или неделовања, који могу неповољно утицати на способност да спроведе своју стратегију и оствари циљеве. Ризици могу потицати од неодговарајуће постављених циљева и стратегије. Пословни ризик може проizaћи из комплексности пословања или из промена као што је развој нових производа који се могу показати успешним а правно лице није деловало у том правцу или обратно, уколико је развијало нове производе а они се покажу неуспешним, затим услед неодговарајућег тржишта, услед грешака у производима и услугама које могу довести до стварања обавеза и ризика од лоше репутације. Највећи број пословних ризика се на крају реперкутује на пословање и стога има утицај на финансијске извештаје.

Примери услова и догађаја који могу указати на ризике материјално погрешног исказа које треба да размотри ревизор приликом процене ризика су садржани у MCP 315: “Примена и остала објашњења” и Прилогу 1 и Прилогу 2.

Ревизор треба да утврди на који начин руководство правног лица идентификује пословне ризике релевантне за финансијско извештавање, процењује значај тих ризика и вероватноћу њихове појаве и одлучује о мерама које предузима у вези са тим ризицима.

Пословни ризици могу имати за последицу ризик настанка погрешног исказивања у оквиру класе трансакција, салда рачуна на нивоу појединачних тврдњи или утицај на финансијске извештаје узете у целини.

Мања правна лица

Код мањих правних лица постављање циљева и стратегија и управљање пословним ризицима се најчешће не врши путем формализованих планова и процедура, нити постоји формализована документација у односу на ова питања. У случају таквих правних лица, ревизор обично стиче разумевање о његовим плановима, стратегијама, пословним ризицима и начину управљања ризицима путем испитивања руководства/управе, посматрањем одвијања пословне делатности и начина на који

правно лице реагује на пословне ризике. Ревизор мора да документује извршене поступке и прибављено разумевање.

П.1.4. ДА ЛИ ЈЕ ИЗВРШЕН ПРЕГЛЕД И АНАЛИЗА ФИНАНСИЈСКИХ ПЕРФОРМАНСИ ПРАВНОГ ЛИЦА

МСР: 315; МСР: 520;

Основни захтев стандарда

Ревизор треба да стекне разумевање начина на који руководство прегледа и мери финансијске перформансе правног лица. Он треба да се упозна са информацијама које руководство користи за мерење пословних резултата. Информације које правно лице користи могу бити интерно генерисане финансијске и нефинансијске информације, буџети/планови, анализе одступања (остварено/планирано), информације о сегментима, извештаје о перформансама појединих организационих делова или других нивоа организације и упоређивање са конкурентима.

Објашњења за дато питање

У примере питања које ревизор може разматрати у односу на мерење и преглед финансијских учинака правног лица спадају прибављање информација о томе које кључне показатеље и оперативну статистику користи клијент; вредности/величине кључних показатеља учинака/перформанси; начин мерења учинака запослених и подстицајне политике награђивања запослених; коришћење прогноза, буџета и анализа одступања; извештаји аналитичара и извештаји о кредитној способности, анализа конкуренције, финансијски резултати из периода у период (раст прихода, рентабилност, “leverage”).

Када ревизор врши сагледавање перформанси на пример, применом аналитичких поступака он, пре свега, треба да размотри да ли интерно генерисане информације, које руководство користи, представљају поуздану основу за мерење и да ли су довољно тачне. Поред тога, веома је важно да ревизор има у виду да постављање и остваривање задатих финансијских перформанси, односно пословног резултата може да створи притисак на руководство и да стога треба да размотри да ли такви притисци могу да доведу и до повећања ризика од погрешних исказивања у финансијским извештајима.

На пример, мерење перформанси може указати да правно лице има неуобичајено брз раст или профитабилност у поређењу са другим правним лицима из исте гране. Таква информација, заједно са чиниоцима као што су бонуси по основу перформанси или стимулативно награђивање, могу указати на могући ризик пристрасности руководства у припреми финансијских извештаја и водити ка погрешним исказивањима.

Ревизор у овој фази рада користи аналитичке поступке као поступке процене ризика у циљу стицања разумевања правног лица и његовог окружења. Примењени аналитички поступци могу да: укажу на аспекте пословања за које ревизор није пре тога знао; идентификују неуобичајене износе, односе и трендове који могу указивати на постојање погрешних исказивања. Стога, резултати ових поступака, заједно са другим поступцима, могу да помогну у идентификацији и оцени ризика од значајног

погрешног исказивања.

Информације које се користе за процену учинака, у већини случајева, се генеришу информационом системом правног лица. Ревизор треба да процени, поузданост информација коришћених за мерење учинака и у којој мери оне могу садржати грешке, које могу довести до погрешних закључака руководства о учинцима.

Екстерне стране могу да истражују и оцењују финансијски учинак правног лица (банке, други повериоци). Екстерни извештаји, као на пример анализе/извештаји кредитног бироа, могу бити извор корисних података за ревизора за сврхе стицања разумевања правног лица и његовог окружења.

Мања правна лица

Мања правна лица обично немају формалне процесе мерења и прегледа финансијских учинака. Руководство се често ослања на одређене кључне показатеље, за које знање и пословно искуство указују да су поуздан основ за оцену финансијских перформанси и за предузимање одговарајућих мера. Неопходно је стога да ревизор прибави и документује сазнања о показатељима које користи руководство мањег правног лица, као и о процесу мерења финансијских перформанси.

II.2. ДА ЛИ ЈЕ ПРИБАВЉЕНО РАЗУМЕВАЊЕ И ИЗВРШЕНА ОЦЕНА СИСТЕМА ИНТЕРНЕ КОНТРОЛЕ И ДА ЛИ СУ ТИМ ПРОЦЕСОМ ОБУХВАЋЕНИ СВИ ЕЛЕМЕНТИ ИСТЕ ДЕФИНИСАНИ МСР?

(На питање II.2 се не даје одговор, појединачни одговори се дају на питања II.2.1. до II.2.4.)

Опште

МСР:315;

Основни захтев стандарда

Ревизор треба да стекне разумевање интерне контроле правног лица због тога што успостављање и функционисање тог система има значајан утицај на поузданост података који се добијају из информационог система, односно на финансијске и друге извештаје који су предмет ревизије. Ревизор користи разумевање система интерне контроле за сврхе идентификовања врсте потенцијалних грешака, разматрања фактора који утичу на материјално погрешна исказивања и осмишљавање и планирање природе, времена и обима даљих ревизорских поступака. Ово заправо подразумева да ревизор на основу прибављеног разумевања, које мора бити документовано, оцењује да ли контроле постоје, да ли су одговарајуће, да ли функционишу током периода који је предмет ревизије и на основу тога доношење одлуке о приступу ревизије, односно да ли да у процесу ревизије изабере приступ тестирања и ослања на интерне контроле или не.

Објашњења

Систем интерне контроле је процес који осмишљавају и успостављају лица одговорна за управљање, руководство и друга лица са циљем пружања разумног уверавања о остваривању циљева у вези са поузданошћу финансијског извештавања, ефективности

и ефикасности пословања и поштовања применљивих закона и прописа. Из тога проистиче, да се интерна контрола осмишљава и примењује у свакодневним радним процесима да би се отклонили идентификовани ризици који угрожавају остваривање било којег од напред наведених циљева правног лица.

Интерна контрола, како је објашњена у МРС 315, састоји се од следећих делова:

- контролног окружења,
- процена ризика у правном лицу,
- информационог система укључујући и повезане пословне процесе који су од значаја за финансијско извештавање и комуницирање информација,
- контролних активности,
- надзора над функционисањем контрола.

Подела интерне контроле на пет саставних делова пружа ревизорима оквир за разматрање начина на који различити аспекти интерне контроле могу утицати на ревизију. Ревизор треба примарно да разматра и процени да ли постоји, и на који начин, одређена контрола спречава, открива или исправља материјално погрешан исказ у класама трансакција, салдима рачуна или обелодњивањима и повезаним тврдњама, а не саму класификацију контроле. Сходно томе, ревизори могу користити различиту терминологију или оквире за описивање различитих аспеката интерне контроле и њиховог утицаја на ревизију, у односу на горе описане делове, уз услов да су, за дати ангажман, размотрили све њене саставне делове.

Поступак процене ризика у правном лицу

Ревизор треба да утврди да ли је руководство успоставило поступке за: 1. идентификовање пословних ризика који су релевантни за циљеве финансијског извештавања, 2. процену значаја ризика, 3. оцењивање вероватноће њихове појаве, 4. одлучивање о мерама које треба предузети у вези са тим ризицима. Уколико руководство није успоставило или је успоставило *ad hoc* поступак, ревизор треба да разговара са руководством и процени да ли је непостојање документованог поступка одговарајући за дате околности или то представља значајан недостатак у систему интерне контроле.

II.2.1.ИНТЕРНЕ КОНТРОЛЕ

МСР: 315; МСР 315: Прилог 1

Интерна контрола

Објашњења за дато питање

Ревизор треба да стекне разумевање интерних контрола које су од значаја за ревизију и стечена сазнања користи за сврхе:

- идентификације врста могућих погрешних исказивања;
- разматрања и процене фактора који утичу на ризике настанка материјално погрешних исказивања,
- планирања/осмишљавања природе, времена и обима даљих поступака ревизије.

Контролне активности као елемент интерне контроле

Контролне активности су политике и процедуре које доприносе обезбеђењу извршавања директива руководства ради остваривања циљева финансијског извештавања, односно поузданих финансијских информација и финансијских извештаја који не садрже материјално погрешна исказивања, било због грешке или криминалне радње, укључујући и извештавање у криминалне сврхе.

Међу посебне контролне активности спадају активности које се односе на:

- овлашћења/одобравања,
- преглед учинака,
- обраду информација,
- физичке контроле,
- раздвајање дужности.

Током упознавања и стицања разумевања контролних активности, основна разматрања ревизора се односе на то да ли и на који начин одређена контролна активност засебно, или у комбинацији са другим активностима, спречава, или открива и коригује материјално погрешна исказивања у класама трансакција, салдима рачуна или захтеваним обелодањивањима. Ревизор ставља нагласак на оне контролне активности које се односе на значајне класе трансакција, салда рачуна или обелодањивања, односно на оне области код којих постоји већа вероватноћа постојања материјалних грешака. У случајевима када се путем више контролних активности остварује исти циљ, није неопходно стећи разумевање сваке од тих контролних активности које се односе на дати циљ.

Од посебног значаја је да се ревизор упозна са начином на који се правно лице обезбедило од ризика у области информационог технологија (ИТ), односно да ли је успоставило ефикасне опште компјутерске и апликативне контроле. Са становишта ревизора ефикасне контроле подразумевају њихову способност да очувају непромењеност информација/података који су обрађени у систему као и њихову сигурност.

Апликативне контроле представљају ручне или аутоматизоване процедуре које, најчешће, функционишу на нивоу пословног процеса и које по природи могу бити превентивне и детекционе, а осмишљене су на начин да осигурају интегритет/непромењеност рачуноводствених евиденција/података. У складу са тим, оне се односе на поступке за иницирање, евидентирање, обраду и извештавање о пословним трансакцијама или другим финансијским подацима. Успостављањем ових контрола осигурава се да су пословне трансакције стварно настале, да су одобрене од одговарајућих лица, као и потпуност и тачност евидентирања и обраде (таква контрола је контрола унетих података, секвенционалне контроле бројева унетих докумената итд).

Систем интерне контроле правног лица обухвата мануелне а често и аутоматизоване елементе чије карактеристике су од значаја за ревизорови процену ризика и даље ревизорска процедуре засноване на томе. Коришћење мануелних и аутоматизованих елемената у интерној контроли такође утиче на начин на који се трансакције иницирају евидентирају, обрађују као и на начин извештавања о њима. Контроле у мануелном

систему могу укључивати поступке као што су одобравање и преглед трансакције, усаглашавања и праћење усаглашености ставки/рачуна. Алтернативно, правно лице може користити аутоматизоване поступке иницирања, евидентирања, обраде и извештавања о трансакцијама, у ком случају документацију у папирном облику замењује документација у електронском формату.

Контроле у ИТ системима се састоје од комбинације аутоматизованих контрола (нпр. контроле уграђене у рачунарске програме) и мануелних контрола. Осим тога, мануелне контроле могу бити независне у односу на ИТ, могу користити информације добијене путем ИТ или могу бити ограничене на надзор над ефективним функционисањем ИТ и аутоматских контрола и обраду изузетних случајева.

ИТ подразумева и специфичне ризике у вези са интерном контролом правног лица, укључујући: 1. ослањање на системе или програме који нетачно обрађују податке, обрађују нетачне податке или обоје; 2. неовлашћен приступ подацима који може довести до уништења података или неовлашћених промена података, укључујући евидентирање недозвољених или непостојећих трансакција, или нетачног евидентирања трансакција, неовлашћене промене у матичним датотекама, неовлашћене промене у системима или програмима, неодговарајуће мануелне интервенције, могући губитак података или немогућност приступа подацима на тражени начин. Мануелне контроле спроводе људи и оне стога представљају специфичне ризике за интерну контролу. Мануелне контроле могу бити мање поуздане од аутоматизованих контрола јер се могу лакше заобићи, занемарити или уклонити, а и подложније су грешкама и пропустима.

Ревизор стога, при прибављању разумевања контрола, разматра и треба да оцени да ли је правно лице на одговарајући начин, установљавањем/осмишљавањем ефективних контрола одговорило на ризике који проистичу из коришћења ИТ или мануелних система.

Такође, приликом оцене осмишљености контроле ревизор треба да размотри да ли контрола појединачно или у комбинацији са другим контролама ефективно спречава, или открива и исправља материјално погрешне исказе. Примена контрола подразумева да је контрола осмишљена/постоји и да је правно лице користи.

Поступци процене ризика за сврхе прибављања ревизорских доказа о осмишљености и примени (функционисању) интерних контрола могу укључивати: 1. испитивање запослених; 2. посматрање примене/извршавања специфичних контрола; 3. проверу докумената и извештаја; 3. праћење трансакција од значаја за финансијско извештавање које се спроводе путем информационог система, примену ревизорских техника уз помоћ рачунара (СААТ).

Ревизор не може постићи испуњавање захтева по МСР 315 и МСР 330 и одговарајуће документовање рада у односу на интерне контроле ако изврши само спровођење упита, нпр. попуњавањем разних упитника уносећи одговоре “Да” и “Не” у односу на постојање и ефективност контрола а да, при том, не поткрепи такве своје закључке.

Приликом рада на разумевању интерних контрола ревизор треба да разматри и прибави информације о: 1. учесталости извршавања контроле од стране правног лица током периода; 2. временском периоду током периода ревизије у ком ревизор намерава да се ослања на ефективно функционисање контрола, 3. очекивано одступање од контроле, 4. значај и поузданост ревизорских доказа које треба прибавити у вези са

ефективношћу контрола на нивоу тврдње, 5. обим у коме се ревизорски докази прибављају из тестова других контрола повезаних са тврдњом.

Начин на који је интерна контрола осмишљена, односно комбинација мануалних и аутоматизованих контрола и на који се примењује, разликује се у зависности од величине и сложености правног лица.

Мања правна лица

Мања правна лица могу користити мање формализоване и једноставније процесе и контролне поступке. Због тога, саставни делови интерне контроле код мањих правних лица не морају бити јасно и посебно разлучени на начин на који су дефинисани у МРС 315, али је њихова основна сврха једнако важна и треба да буду присутни и примењивани у одвијању и држању контроле над пословањем. Ревизор треба да прибави и документује разумевање интерне контроле код мањих правних лица.

Мања правна лица често имају мањи број запослених што у може ограничавати степен раздвајања дужности и одговорности. Уколико мањим правним лицем руководи власник он може бити у могућности да на ефективан начин врши надзор и тај надзор може бити компензација за ограничења која се односе на недостатак раздвајања дужности и одговорности. Међутим, ревизор треба да има у виду да власник/руководилац може имати већу могућност да заобиђе контроле јер је систем мање формално систематизован и ово треба да узме у обзир приликом идентификовања ризика материјално погрешних исказа услед криминалне радње.

Правна лица од јавног интереса

У случајевима када ревизор, у оквиру ревизије финансијских извештаја има одговорност изражавања мишљења о ефикасности интерних контрола (на пример по захтевима регулаторних тела као што су НБС и Комисија за хартије од вредности), он треба да изврши испитивање и оцену интерних контрола на начин који му омогућава да ову обавезу изврши на одговарајући начин.

Специфичности правних лица из јавног сектора

Ревизори јавног сектора имају и додатне одговорности у вези са интерним контролама, на пример да подносе извештај о усклађености са утврђеним кодексом праксе или извештаја о поштовања законодавства. Стога код ревизија јавног сектора, преглед интерних контрола које врши ревизор може бити шири и детаљнији.

II.2.2. КОНТРОЛНО ОКРУЖЕЊЕ

МСР:315; МСР 315: Прилог 1

Основни захтев стандарда

Контролно окружење обухвата управљачке и руководеће функције, односно ставове, свест и поступке лица одговорних за управљање и руковођење који се односе на интерну контролу и њен значај за правно лице. Контролно окружење даје основни тон организацији, утичући и на став и свест запослених о значају контрола. Контролно

окружење представља основ за ефективну интерну контролу, обезбеђује њихову структуру и дисциплину у њиховом примењивању од стране запослених. Ревизор треба да стекне разумевање и изврши оцену контролног окружења правног лица код кога обавља ревизију.

Објашњења за дато питање

Ревизор треба да размотри и процени прикладност ниже наведених елемената контролног окружења, као и начин на који су они укључени у процедуре правног лица:

- *интегритет и етичке вредности руководства* које представљају суштинске елементе који утичу на дизајнирање, управљање и надзор над интерним контролама,
- *став руководства о неопходним нивоима стручности* и потребним вештинама и знањима за одређена радна места у организацији. Посвећеност стручности - политике и пракса у вези са људским ресурсима усмерене на запошљавање стручних кадрова у финансијама, рачуновству и ИТ, могу утицати на смањење ризика грешака у обради финансијских информација. Међутим, ревизор треба да има у виду да таква позитивна пракса не мора неизбежно да утиче и спречи пристрасност највишег руководства на пример у погледу прецењивања добити.
- *учешће лица одговорних за управљање* - независност у односу на руководство, њихово искуство и углед, степен до кога они разумеју пословне трансакције правног лица и степен до кога се укључују и врше надзор над активностима, информацијама које им се достављају, степен у којем посвећују пажњу проблемима и са руководством изналазе начине за њихово решавање, као и њихов однос и везу са интерним и екстерним ревизорима,
- *пословна филозофија и стил руководства* - приступ/став руководства у односу на преузимање и управљање пословним ризицима, као и њихови ставови и поступци у односу на финансијско извештавање, обраду информација, рачуноводствену функцију и запослене у рачуноводству,
- *успостављена организациона структура* као оквир унутар кога се планирају, извршавају, контролишу активности које су усмерене ка остваривању циљева пословања правног лица,
- *начин на који се додељују овлашћења и одговорности* за пословне активности и како су постављени односи извештавања и хијерархија овлашћења,
- *политике и пракса у односу на људске ресурсе* - запошљавање, обука, консултовање, оцењивање, напредовање и награђивање.

Ревизор стиче разумевање о контролном окружењу и прибавља доказе, најчешће путем упитника, интервјуа, обављањем разговора са руководством и запосленима о начину на који руководство преноси запосленима своје ставове о пословној пракси и етичком понашању, потврђујући то и прегледањем или провером докумената. Ревизор такође треба да провери да ли су елементи контролног окружења у пракси примењени. На пример, да ли је донет етички кодекс, да ли се по њему поступа, да ли се толеришу његова кршења, да ли се врши запошљавање високостручних кадрова у рачуноводству, финансијама, издвајање средстава за ИТ и континуирану обуку тих и других стручних кадрова, као и издвајање средстава за превазилажење ризика безбедности у информационом систему и сл.

Ревизор треба да испита и оцени јачину сваког елемента контролног окружења правног лица као и да ли они, узети заједно, пружају одговарајућу основу за друге компоненте интерне контроле. Слабости у контролном окружењу могу ослабити ефективност интерних контрола.

Контролно окружење, само по себи, не спречава нити открива и исправља материјане грешке у класама трансакција, салдима рачуна, обелодањењима и у одговарајућим тврдњама, али ако је задовољавајуће, доприноси ефективности интерних контрола и смањењу ризика од материјално погрешних исказа, укључујући и ризике од криминалних радњи.

Мања правна лица

Контролно окружење код мањих правних лица се разликује по томе што докази о елементима контролног окружења не морају бити расположиви у облику писаних докумената (на пример немају писани кодекс понашања). Међутим, комуникација између руководства и запослених може бити ефективна, иако није и формализована. Посвећеност руководства етичким вредностима и стручности често се испољава путем њиховог понашања и ставова током процеса управљања пословима правног лица. Стога су приступ, свест и поступци руководства, нарочито значајни за ревизора у процесу формирања његове оцене о контролном окружењу и пратећим ризицима. Мања правна лица су специфична и по томе што међу лицима овлашћеним за управљање најчешће нема независних или спољних чланова што такође ревизор треба да има у виду у процени ризика из контролног окружења.

II.2.3. ИНФОРМАЦИОНИ СИСТЕМ И ПОСЛОВНИ ПРОЦЕСИ ОД ЗНАЧАЈА ЗА ПРИПРЕМУ ФИНАНСИЈСКИХ ИЗВЕШТАЈА И ФИНАНСИЈСКО ИЗВЕШТАВАЊЕ И КОМУНИКАЦИЈА ИНФОРМАЦИЈА

МСР:315

Основни захтев стандарда

Информациони систем релевантан за циљеве финансијског извештавања обухвата рачуноводствени систем који се састоји од поступака и евиденција, који су успостављени за сврхе: 1. иницирања, евидентирања, обраде и извештавања о трансакцијама правног лица (догађајима и условима) и за одржавање евиденција и одговорности за одговарајућа средства, обавезе и капитал; 2. решавања нетачне обраде трансакција, на пример., постојање аутоматског одбацивања/сторнирања таквих ставки 3. обраде или решавања случајева заобилажења или искључивања аутоматских контрола; 4. преноса информација од система за обраду трансакција до главне књиге; 5. евидентирање и обрада информација које су значајне за финансијско извештавање о догађајима и условима, као што су умањење вредности средстава и промене у вези са наплативошћу потраживања; обезбеђивање да информације које треба обелоданити у складу са захтевима оквира финансијског извештавања, буду прикупљене, евидентирани, обрађене, сумиране и, на одговарајући начин, презентоване у финансијским извештајима.

Објашњења за дато питање

Ревизор треба да стекне разумевање информационог система који је од значаја за финансијско извештавање, као и разумевање пословних активности које тај систем подржава, укључујући и разумевање:

- пословних процеса, односно активности осмишљених за сврхе функција развоја, набавке, производње, продаје и дистрибуције производа и услуга правног лица,
- класа трансакција у пословању правног лица које су од значаја за финансијско извештавање, из којих произлазе и стања рачуна.
- поступке уграђене у ИТ системе и ручно вођене системе, на основу којих се започиње нека трансакција, врши њено евидентирање, обрада и извештавање,
- рачуноводствених евиденција (било да су електронски или ручно вођене), информација и документације која их поткрепљује, као и конкретне рачуне на којима се врши праћење започињања, евидентирања, обраде и сумирања ради исказивања у финансијским извештајима,
- ризика материјалне грешке због могућности заобилажења контрола, а посебно контрола код уношења у систем неубичајених/нередовних пословних промена, односно пословних промена које се не одвијају на редовној дневној основи,
- начина на који систем решава неодговарајуће трансакције -“одбачене ставке“, извештавање о таквим случајевима, разрешавање разлога за њихово одбацивање ради поновног уношења у систем и обраду (потпуност обраде) .
- начина на који информациони систем (пored пословних трансакција) региструје друге пословне догађаје и услове који су од значаја за финансијске извештаје,
- процеса финансијског извештавања који правно лице користи приликом израде финансијских извештаја, укључујући и значајне рачуноводствене процене које врши руководство и обелодањивања у финансијским извештајима захтевана према применљивом оквиру финансијског извештавања (статутарни, МРС/ МСФИ),
- начина на који се лица укључена и процес финансијског извештавања информишу о њиховим задацима и одговорностима за тај процес (на пример, може бити у виду Приручника о рачуноводственим политикама и финансијском извештавању),
- комуницирања, односно начина на који се врши извештавање руководства вишег нивоа, а посебно извештавање о одступањима (на пример, од постављених циљева, буџета, планова и др.).

Ревизор треба да процени значај ИТ технологије/компјутера и уколико оцени да је доминантан, треба да планира и укључи у извршавање ангажмана ИТ специјалисте, да би се обезбедило прибављање разумевања процеса обраде, укључујући и оцену дизајна контрола, њихове имплементације и одговарајућег функционисања.

Ревизор треба да размотри и оцени да ли је правно лице на одговарајући начин одговорило на ризике материјално погрешних исказа који настају у вези са применом информационе технологије, односно да ли је извршило успостављање ефективних општих ИТ и апликативних контрола. За сврхе ревизије, контроле над ИТ системима су ефективне када обезбеђују интегритет информација и безбедност података који ови системи обрађују.

Опште ИТ контроле су политике и процедуре које се односе на разне апликације и подржавају ефективно функционисање апликативних контрола, обезбеђују интегритет информација и безбедност података најчешће укључују контроле над : 1. радом центра података и мреже, 2. набавком, изменама и одржавањем системског софтвера, 3.

изменом програма, 4. безбедношћу приступа, 5. набавком, развојем и одржавањем апликативних система. Ове контроле правно лице обично спроводи као одговор на ризике наведене код П.2.1. у делу који указује на специфичне ризике интерних контрола који се односи на примену информационих технологија.

Апликативне контроле су мануелне или аутоматске процедуре које најчешће функционишу на нивоу пословног процеса и по својој природи могу бити превентивне или детекционе и осмишљене су тако да обезбеде интегритет рачуноводствених евиденција. Сходно томе ове контроле се односе на поступке иницирања/покретања, евидентирања, обраде и извештавања о трансакцијама или другим финансијским подацима. Апликативне контроле су од значаја за ревизију јер доприносе сигурности тврдње да су трансакције настале, да су одобрене и да су потпуно и тачно евидентирани и обрађени. Примери ових контрола су провере ваљаности улазних података и нумеричке секвенцијалне провере које подразумевају и накнадне мануелне обраде по основу извештаја о одступањима/одбаченим ставкама или исправке иницијалних уноса података.

Ревизор треба да стекне разумевање начина на који се у правном лицу врши информисање и саопштавање о улогама, одговорностима и значајним питањима повезаним са финансијским извештавањем а што укључује: 1. комуникацију између руководства и лица овлашћених за управљање, 2. екстерну комуникацију као што је она са регулаторним телима. Напред наведена питања и комуникација истих може да буде уређена интерним актима као што су приручник/правилник о политикама и приручник о финансијском извештавању.

Мања правна лица

Код мањих правних лица комуницирање информација од значаја за финансијско извештавање може бити мање формализовано и лакше за остваривање, због мањег броја нивоа одговорности, као и због већег укључивања и доступности руководства извршиоцима. Руководилац/власник је укључен у извршавање пословних операција и на тај начин се често открију нетачности и одступања од очекиваног у финансијским информацијама што доводи до предузимања корективних мера у односу на постојеће контроле. Међутим, ревизор при том треба да има у виду и напред описане ризике који произлазе из интерних контрола и контролног окружења код мањих правних лица.

П.2.4. НАДЗОР НАД ИНТЕРНИМ КОНТРОЛАМА

МСР:315; МСР; 315; Прилог 1

Основни захтев стандарда

Ревизор треба да стекне разумевање најзначајнијих врста активности помоћу којих се врши надзор над функционисањем интерних контрола у пословању, а посебно над контролама од значаја за финансијско извештавање и начина на који се у правном лицу покрећу корективне акције над интерним контролама.

Објашњења за дато питање

Руководство правног лица је одговорно за успостављање и функционисања ефективне интерне контроле.

Надзор над контролама представља процес у коме се врши процена ефективности учинака интерних контрола. Тај процес подразумева благовремену процену, пре свега, да ли су успостављење контроле одговарајуће и да ли се у пракси извршавају/функционишу, као и доношење потребних корективних мера и прилагођавање контрола промењеним условима. Праћење и надзор над контролама се спроводи путем сталних активности које представљају део редовних управљачких и надзорних активности руководства и других лица, или повремено посебним процењивањем или комбинацијом ове две методе.

Надзор над интерним контролама може, на пример, обухватити активности као што су провера од стране руководства да ли се благовремено врше усаглашавања са банком, оцене и извештаје интерних ревизора о томе да ли запослени у продаји поштују писане политике и процедуре везане за услове продаје и да ли их правилно примењују у купопродајним уговорима и надгледање поштовања етичких политика или политика од стране правне службе. Руководство може, у оквиру надзорних активности, користити информације прибављене из екстерних извора, као што су извештаји регулаторних тела, жалбе купаца и других пословних партнера које му помажу да идентификује области у којима су потреба унапређења или области у систему где постоје проблеми и који захтевају њихову интервенцију ради отклањања истих.

Ревизор треба да се упозна са активностима путем којих руководство врши надзор, изворима информација које руководство за те сврхе користи, као и основ по коме руководство сматра да су те информације поуздане. На пример, ако постоји интерна ревизија да ли су извештаји интерног ревизора поуздан основ и да ли су одговарајући за потребе надзора које врши руководство (као и за сврхе коришћења од стране ревизора).

II.3. ДА ЛИ ЈЕ РЕВИЗОР ПРОВЕРАВАО РЕЛЕВАНТНОСТ ИНФОРМАЦИЈА О ПРАВНОМ ЛИЦУ И ЊЕГОВОМ ОКРУЖЕЊУ КОЈЕ СУ ПРИБАВЉЕНЕ У РЕВИЗИЈИ ОБАВЉЕНОЈ ПРЕТХОДНЕ ГОДИНЕ, КАО И НАСТАЛЕ ЗНАЧАЈНЕ ПРОМЕНЕ?

МСР:315

Основни захтев стандарда

Ако ревизор намерава да користи информације о правном лицу и његовом контролном окружењу прибављене у претходном периоду, треба да утврди да ли је дошло до промена које могу утицати на релевантност тих информација за текућу ревизију.

Објашњења за дато питање

Ако се ради о наставку ангажовања код правног лица, ревизорски поступци, извршени у раније обављеним ревизијама, доприносе познавању правног лица и његовог окружења. Међутим, ревизор треба да провери да ли је дошло до значајних промена и да ли су ранија сазнања и информације и даље релевантне за текућу ревизију. Поступци извршени током ранијих ревизија и прибављене информације о организационој структури, пословању, систему интерних контрола правног лица и информације о погрешним исказивањима у прошлости (као и информације о томе да ли су иста благовремено исправљена), помажу ревизору у процени ризика од материјално погрешних исказивања у текућој ревизији.

Међутим, ове информације се могу променити као последица промена у организационој структури, руководству, пословању и окружењу правног лица и стога их учинити ирелевантним за сврхе текуће ревизије.

Ревизор је стога дужан да утврди да ли је дошло до промена које могу утицати на релевантност раније прибављених информација и доказа и да спроведе одређене ревизорске поступке ради њиховог ажурирања.

II.4. ДА ЛИ ЈЕ РЕВИЗОР ПРИБАВИО ОДГОВАРАЈУЋЕ ИНФОРМАЦИЈЕ И ПРОЦЕНИО РИЗИК ОД ЗНАЧАЈНИХ ПОГРЕШНИХ ИСКАЗИВАЊА (ЧИЊЕНИЦЕ И ЗАКЉУЧЦИ) КАО ПОСЛЕДИЦЕ КРИМИНАЛНИХ РАДЊИ ?

МСР:240; МСР:240; Прилог 1, Прилог 2 и Прилог 3

Основни захтев стандарда

Током планирања (и спровођења) ревизорских поступака и вредновања њихових резултата, односно доношења закључака, ревизор треба да узме у обзир ризик да финансијски извештаји могу садржавати материјално значајне погрешна исказивања као последице криминалних радњи. Стога се од ревизора захтева да, већ у фази планирања ревизије, примени поступке процене ризика ради прибављања информација на основу којих ће, прелиминарно, проценити да ли постоји ризик од погрешних исказивања у финансијским извештајима као последица криминалне радње.

Објашњења за дато питање

МСР 240: “Одговорност ревизора за разматрање криминалних радњи у ревизији финансијских извештаја”, описује одговорност ревизора као и разграничење одговорности ревизора и лица овлашћених за управљање и руководства правног лица за криминалне радње и грешке. Примарну одговорност за спречавање и откривање криминалних радњи и грешака имају лица овлашћена за управљање и руководство правног лица. Ревизор има одговорност за стицање уверавања у разумној мери, да финансијски извештаји посматрани као целина не садрже материјално погрешне исказе као последица криминалних радњи. Током планирања и читавог процеса

обављања ревизије, ревизор треба да одржава став професионалног песимизма и да има у виду да је ризик да не открије материјално погрешан исказ услед криминалне радње почињене од руководства већи него у случају истих извршених од запослених. Руководство је често у позицији која му омогућава да директно или индиректно манипулише рачуноводственим евиденцијама и презентује погрешне финансијске информације или да заобиђе интерне контроле осмишљене за спречавање таквих радњи. Ризик неоткривања је повећан и у случају спреге руководства или лица овлашћених за управљања са екстерним лицима.

Ревизор треба, у фази планирања ревизије, да прибави информације и изврши процену да ли прибављене информације указују на ризик од постојања криминалних радњи и грешака.

Прибављање информација укључује и састанак и дискусију са руководством о начину на који руководство прати и процењује ризик од криминалне радње.

Приликом прибављања разумевања правног лица и његовог окружења, укључујући и интерне контроле, ревизор настоји да идентификује догађаје или услове који указују на подстицаје или на притиске да се криминална радња изврши или да се омогући њено извршавање. Приликом разматрања криминалних радњи за ревизора су значајне две врсте намерних погрешних исказивања: намерно погрешно извештавање у криминалне сврхе и погрешан исказ због присвајања средстава.

Ревизор треба да буде упознат и размотри услове и догађаје као и факторе ризика повезане са финансијским извештавњем у криминалне сврхе и са присвајањем имовине који су размотрени код питања III 3 и детаљно објашњени у Прилозима 1 до 3 уз МСР: 240.

Питање II.4. је повезано са питањем III.3 у одељку “Прибављање ревизорских доказа”. Потребно је имати у виду да није довољно да се само у фази планирања врши разматрање и спроведу поступци испитивања у односу на преварне радње, и да, сходно захтевима МСР, ревизор има одговорност да у свим фазама обављања ревизије одржава став професионалног скептицизма, прихватајући да можда постоје околности због којих су финансијски извештаји материјално погрешни услед криминалне радње. Ревизор, сходно томе, има обавезу да свој рад по овим питањима планира (ако је потребно и ревидира), извршава и документује на радним папирима. Ревизор треба са посебном пажњом да размотри могућност постојања криминалне радње уз учешће високог руководства и лица задужених за управљање.

II.5. ДА ЛИ ЈЕ ДОКУМЕНТОВАНА ДИСКУСИЈА/КОНСУЛТАЦИЈЕ ИЗМЕЂУ

ЧЛАНОВА ТИМА КОЈИ СУ РАДИЛИ НА АНГАЖМАНУ?

МСР:315

Основни захтев стандарда

Чланови тима за извршавање ревизије треба, на радном састанку, да размотре изложеност финансијских извештаја ризику од материјално погрешног исказивања. Током дискусије, кључни чланови тима (руководилац тима, укључујући и кључног

ревизорског партнера) указују осталим члановима тима на пословне ризике којима је правно лице изложено, као и шта се може, у датој години, сматрати критичним и значајним областима ревизије, наглашавајући осетљивост финансијских извештаја на погрешна исказивања и потребу одржавања професионалног скептицизма.

Објашњења за дато питање

Основни циљ дискусија је да чланови тима, који раде на ангажману, стекну боље разумевање могућности постојања материјално погрешног исказивања у финансијским извештајима, по областима за чију су ревизију задужени, било да настају као последица криминалних радњи или грешке. Члановима тима треба указати и на то, да резултати ревизорских поступака које они изврше могу имати утицај и на даље одлуке о природи, времену и обиму додатних ревизорских поступака.

Овакав радни састанак даје прилику искуснијим члановима тима (руководиоцу тима и кључном ревизорском партнеру) да осталим члановима тима изнесу ставове засноване на својим сазнањима и искуствима у разумевању правног лица и да са њима размене информације о пословним ризицима уопште, а посебно за годину која је предмет ревизије.

При организовању оваквог радног састанка треба проценити, да ли и стручњаци који поседују специјалистичка знања (порески стручњак, ИТ стручњак и други) и који су укључени у рад на ангажману, треба такође да буду присутни и укључени у разматрања и дискусију.

У складу са захтевима МСР, ревизор треба да сачини Белешку са детаљима о одржаном радном састанку, размотреним питањима и дискусији.

II.6. ДА ЛИ ЈЕ НА ОДГОВАРАЈУЋИ НАЧИН УТВРЂЕНА МАТЕРИЈАЛНОСТ ЗА АНГАЖМАН?

МСР:320

Основни захтев стандарда

МСР 320 уређује питања одговорности ревизора у погледу примене концепта материјалности приликом планирања и спровођења ревизије финансијских извештаја.

Од ревизора се захтева да, приликом утврђивања опште стратегије ревизије и планирања ревизије, утврди:

- а) материјалност за финансијске извештаје у целини; и
- б) материјалност перформанси за потребе процене ризика материјално погрешног исказа и одређивања природе времена и обима даљих ревизорских поступака

Погрешни искази сматрају се материјалним уколико се у разумној мери може очекивати да, појединачно или збирно, утичу на економске одлуке корисника које се заснивају на финансијским извештајима.

Материјалност перформанси представља износ или износе које је одредио ревизор на нивоу нижем од материјалног значаја одређеног за финансијске извештаје у целини како би се на одговарајуће низак ниво свела вероватноћа да збир некоригованих и неоткривених погрешних исказа буде већи од материјалног значаја за финансијске извештаје у целини. Ако је применљиво, материјалност перформанси се такође односи на износ или износе које је одредио ревизор на нивоу нижем од нивоа материјалног значаја за поједине класе трансакција, салда на рачунима или обелодањивањима. Процена о томе шта је материјално значајно је ствар професионалног просуђивања, узимајући при том у обзир конкретне околности.

Објашњења за дато питање

У складу са МРС:320 ревизор има одговорност да концепт материјалности примењује приликом планирања и спровођења ревизије. Примена материјалности у поступку процене ефеката који погрешни искази које је ревизор идентификовао имају на ревизију и неисправљених погрешних исказа, ако их има, на финансијске извештаје и на формирање и изражавање мишљења у извештају ревизора, уређени су у МСР 450.

Ревизор, у фази планирања ревизије и израде планских документа (опште стратегије/плана ревизије), треба да утврди материјалност за финансијске извештаје у целини. Ако, код конкретног правног лица, постоји једна или више трансакција, салда рачуна или обелодањивања за које се могу очекивати да погрешни искази код истих, који су мањи од износа материјалности за финансијске извештаје као целину, утичу на економске одлуке корисника (које су засноване на тим финансијским извештајима), ревизор треба да утврди ниво или нивое материјалности које треба применити на ове конкретне класе трансакција, салда рачуна и обелодањивања.

Постоји више начина, односно елемената из финансијских извештаја које се користе као основа за израчунавање материјалности за сврхе ревизије. Основе за израчунавање материјалности, зависно од конкретних околности, могу бити: пословни приходи и расходи, пословни добитак, добитак из редовног пословања пре опорезивања, добитак пре опорезивања, нето добитак, капитал.

Приликом одређивања основе која се користи за утврђивање материјалности ревизор треба да има у виду да могу постојати околности које доводе до изузетног повећања или смањења добити пре опорезивања, да ова основица може бити нестална и да стога ревизор треба да процени да ли је адекватније да материјалност за финансијске извештаје утврди путем нормализовања те основе, односно упросечавањем добити пре опорезивања која је израчуната уз коришћење резултата из претходних година.

Одређивање процента који треба применити на одабрану основицу захтева од ревизора разматрање конкретних околности и професионално просуђивање. Постоји веза између процента и изабране основице, тако да је проценат који се примењује на добит пре опорезивања уобичајено виши од процента који се примењује на укупне приходе. За профитно оријентисана правна лица 5% на добит пре опорезивање се може сматрати адекватним, док је примена 1% на укупне приходе или расходе адекватна за непрофитне организације. Међутим, зависно од сагледавања конкретних околности примена виших или нижих процената може се сматрати одговарајућим.

Приликом израде плана ревизије, ревизор поставља прихватљив ниво материјалности, како би открио квантитативна, материјално погрешна исказивања у финансијским извештајима. Међутим, поред квантитативног (износ), треба да буду размотрени и квалитативни аспекти природе погрешног приказивања.

Нова сазнања и околности које се открију током обављања ревизије могу дати основ за промену нивоа првобитно, планом, одређене материјалности. У таквим случајевима врши се ревидирање/измена иницијално планом ревизије одређене материјалности и утврђивање новог износа материјалности, што мора да буде документовано и садржано у досијеу ревизије.

Ревизор треба да процени материјалност разматрајући је на нивоу финансијских извештаја посматраних у целини, као и на нивоу салда на појединим рачунима, класе трансакције пословних догађаја и обелодањивања.

Ревизорава процена материјалног значаја и доношење одлуке који износ погрешних исказа ће се сматрати материјалним представљају основу за утврђивање: природе, времена и обима поступака за процену ризика, идентификовање и процену ризика материјално погрешних исказа и утврђивање природе, времена и обима даљих ревизорских поступака. Разматрана у контексту приказаних стања на појединим рачунима и врстама пословних догађаја, помаже ревизору да одреди које ставке испитује и које појединачне поступке (аналитичке процедуре, суштинске поступке испитивања), или њихову комбинацију, да примени да би смањио ревизорски ризик на прихватљив ниво.

Током планирања одређених ревизорских поступака ниво материјалног значаја грешака се може одредити на nižем нивоу, уколико ревизор процени да израчуната и одређена материјалност не одговара карактеру ризика области коју испитује. На тај начин могу се открити погрешна исказивања која су вредносно испод материјалности одређене за ревизију али које, кад се кумулативно посматрају, могу имати значајне ефекте на финансијске извештаје посматране у целини.

На материјалност могу имати утицаја законски и други прописи и правила која се односе на салда исказана на појединим рачунима и њихови односи у консталацији финансијских извештаја (на пример, материјалност одређена у Закону о порезу на добит). Ово може резултирати у различитим нивоима материјалности у зависности од тога са ког аспекта се разматрају финансијски извештаји.

Специфичности правних лица из јавног сектора

Приликом одређивања материјалности за финансијске извештаје у целини (и, уколико је то применљиво, за одређене класе трансакција, салда рачуна и обелодањивања) правног лица из јавног сектора, ревизор треба да води рачуна да су они под утицајем закона и друге регулативе, као и под утицајем потреба законодавне власти и јавности уопште за финансијским информацијама везаним са програмима јавног сектора. Одговарајућа основа за одређивање материјалности у овим ревизијама могу бити расходи/приходи, или имовина (у случајевима када правно лице управља имовином).

Ревизор треба да документује рад са радним папирима обрачуна материјалности; финансијским извештајима на основу којих је рачуната планска и ревидирана материјалност (ако је применљиво). Такође, ако је при утврђивању материјалности вршено нормализовање/упросечавање основе, финансијски подаци/извештаји за претходне године који су за те сврхе коришћени.

II.7. ДА ЛИ ЈЕ ОПШТА СТРАТЕГИЈА РЕВИЗИЈЕ ПРИПРЕМЉЕНА И ДОКУМЕНТОВАНА НА ОДГОВАРАЈУЋИ НАЧИН?

МСР: 300; МСР: 300: Прилог; МСР: 330;

Основни захтев стандарда

Ревизор треба да припреми и документује општу стратегију ревизије којом се одређује делокруг, време и усмерење ревизије на начин да она представља основ за израду детаљног плана ревизије.

Објашњења за дато питање

Одређивање опште стратегије ревизије укључује следеће:

- разматрање и просуђивање резултата активности и поступака обављених пре прихватања ангажмана (питања континуитета ангажовања код клијента, поштовање етичких захтева, укључујући и независност и разумевање услова ангажовања),
- одређивање карактеристика које дефинишу делокруг ангажмана као што је коришћени оквир за финансијско извештавање, специфични захтеви извештавања (за грану/делатност, сегменте пословања и локације саставних делова правног лица);
- одређивање циљева извештавања да би се створио основ за планирање времена обављања ревизије и рокова извештавања (периодично, коначно, кључни датуми састанака са руководством и лицима одговорним за управљање),
- очекивани обухват ревизије, укључујући број и локације обухваћених компоненти правног лица,
- врста и степен контроле које матично правно лице има у односу на његове компоненте који су од утицаја на начин консолидације групе,
- обим у коме ревизију компоненти врше други ревизори,
- разматрање природе пословних сегмената и одређивање да ли су за исте неопходна специјалистичка знања и укључивање интерних или екстерних стручњака у тим,
- информационе технологије и њихов утицај на поступке ревизије и потребу коришћења ревизорских техника уз помоћ компјутера,
- разматрање важних фактора којим се одређује фокус рада тима, као што су одређивање нивоа материјалности, прелиминарна идентификација области вишег ризика и значајних салда рачуна, као и процена да ли се може планирати приступ којим се врши испитивање и ослањање на интерне контроле,

- одређивање ресурса за ангажман - број и структура чланова тима, време обављања ревизије, вођење, усмеравање и надгледање и преглед квалитета рада тима од стране кључног партнера и руководиоца тима, и да ли је потребно укључивати интерне или екстерне стручњаке и лице/а која ће (поред кључног партнера) вршити контролни преглед квалитета ангажмана,

Контролор квалитета треба да изврши увид у поткрепљујућу документацију и просуди, да ли је припремљена општа стратегија ревизије:

- благовремено,
- са одговарајућом садржином, односно елементима који се по МСР захтевају да би се на основу ње могао сачинити план ревизије,
- поткрепљена са одговарајућом ревизорском документацијом,
- да ли је прегледана и одобрена од одговарајућег лица (кључног ревизорског партнера).

Мања правна лица

У случају ревизије мањих правних лица, ревизија може бити вршена од стране малог ревизорског тима, често од стране кључног партнера са једним чланом тима или од стране самосталног ревизора. Утврђивање опште стратегије ревизије код мањих правних лица не мора да буде сложен и дуготрајан процес и зависи од величине правног лица, сложености ревизије и величине ревизорског тима. У случајевима када се не ради о првом ангажовању, сажети меморандум сачињен на основу прегледа радних папира у коме се наглашавају питања идентификована током завршене ревизије за претходну годину и који се ажурира и модификује за текућу ревизију, на основу разговора са власником/руководиоцем, може бити коришћен као основа за планирање, под условом да садржи разматрања питања захтеваних МРС 300, прилагођено датим околностима.

II.8. ДА ЛИ СУ ИДЕНТИФИКОВАНЕ ЗНАЧАЈНЕ КЛАСЕ ТРАНСАКЦИЈА, САЛДА РАЧУНА И ЗАХТЕВАНА ОБЕЛОДАЊИВАЊА?

МСР: 315

Основни захтев стандарда

Ревизор треба да поседује сазнања о класама трансакција, салдима рачуна и обелодањивањима релевантним за финансијске извештаје правног лица.

Објашњења за дато питање

СТИЦАЊЕ РАЗУМЕВАЊА ПРИРОДЕ ПРАВНОГ ЛИЦА ПОДРАЗУМЕВА УПОЗНАВАЊЕ СА ВРСТОМ ПОСЛОВАЊА, ВЛАСНИШТВОМ И УПРАВЉАЊЕМ, ОРГАНИЗАЦИОНОМ СТРУКТУРОМ, ТЕКУЋИМ И ПЛАНИРАНИМ ИНВЕСТИЦИЈАМА, КАО И СТРУКТУРОМ И НАЧИНОМ ФИНАНСИРАЊА. СА УПОЗНАВАЊЕМ НАПРЕД НАВЕДЕНОГ, РЕВИЗОР МОЖЕ ДА ФОРМИРА СЛИКУ О ТОМЕ КОЈЕ КЛАСЕ ТРАНСАКЦИЈА, САЛДА РАЧУНА И ОБЕЛОДАЊИВАЊА СУ РЕЛЕВАНТНИ ЗА ПРАВНО ЛИЦЕ И СТОГА МОЖЕ ДА ОЧЕКУЈУ ДА ОНЕ БУДУ САДРЖАНЕ У ФИНАНСИЈСКИМ ИЗВЕШТАЈИМА КОЈИ СУ ПРЕДМЕТ РЕВИЗИЈЕ.

Организациона структура правног лица може бити веома сложена. Правно лице може имати друга зависна правна лица са истом или различитом врстом делатности (трговина, банке, осигурања и др.), заједничка улагања или друге врсте финансијских пласмана, а која намећу питања у вези са правилношћу њиховог рачуноводственог обухватања и консолидацијом. Поред тога, из сложене структуре произлазе и друга питања по којима може доћи до ризика материјално погрешног исказивања. На пример: гудвил и његова алокација по пословним сегментима, обезвређење, гудвил пословне трансакције између матичног и зависних, као и других повезаних страна, трансферне цене и др.

Ревизор мора да поседује сазнања и разумевања власништва и односа између власника и повезаних правних лица као и других повезаних страна (физичких лица) да би могао да утврди да ли су идентификоване и на одговарајући начин рачуноводствено обухваћене и исказане трансакције између повезаних страна.

II.9. ДА ЛИ ЈЕ ИЗВРШЕНА И ДОКУМЕНТОВАНА ПРОЦЕНА РИЗИКА ОД МАТЕРИЈАЛНО ПОГРЕШНИХ ИСКАЗА НА НИВОУ ФИНАНСИЈСКИХ ИЗВЕШТАЈА И НА НИВОУ ТВРДЊИ, ОДНОСНО ДА ЛИ СУ ОДРЕЂЕНЕ ЗНАЧАЈНЕ ОБЛАСТИ РИЗИКА?

МСР:315

Основни захтев Стандарда

Ревизор треба да изврши поступке са циљем идентификације и процене ризика материјално погрешних исказа на нивоу:

- финансијских извештаја,
- тврдњи за класе трансакција, салда рачуна и обелодањивања.

Идентификовање и процена ризика материјално погрешних исказа се врши путем прибављања разумевања правног лица и његовог окружења.

Ревизор, на основу извршене процене ризика врши одређивање врсте, времена и обима ревизорских поступака које треба надаље да обави.

Објашњења за дато питање

Ревизорски поступци процене ризика треба да укључе следеће:

1. испитивање руководства и других лица у правном лицу која, по процени ревизора, могу имати информације које му вероватно могу помоћи у идентификовању ризика материјално погрешних исказа услед криминалне радње или грешке. На пример питања постављена: лицима овлашћеним за управљање, запосленима у интерној ревизији, запосленима укљученим у иницирање, обраду или евидентирање сложених или неуобичајених трансакција, интерној правној служби, запосленима у маркетингу или продаји.

2. аналитичке поступке,

3. посматрање и проверу - пословања правног лица, документације (као што су пословни планови и стратегије), евиденција и правилника о интерној контроли, извештаја које је припремило руководство као и записника са састанака лица овлашћених за управљање.

Ради остваривања захтева МСР 315, ревизор:

- идентификује ризике током процеса стицања разумевања правног лица и његовог окружења, укључујући и релевантне контроле које је оно успоставило ради заштите од појединих ризика, за класе трансакција, салда рачуна и обелодањивања у финансијским извештајима,
- ризике које је идентификовао повезује са оним шта може бити погрешно на нивоу тврдње, односно на коју од тврдњи ризици могу утицати (за тврдње видети део III под "Опште"),
- процењује висину ризика и вероватноћу да ризици доведу до материјално погрешног исказа у финансијским извештајима.

Ревизор треба да утврди да ли правно лице има поступке за:

1. Идентификовање пословних ризика који су релевантни за циљеве финансијског извештавања,
2. Процену значаја ризика,
3. Оцену вероватноће њихове појаве,
4. Одлучивање о мерама које треба предузети у вези са тим ризицима.

У случајевима када руководство није успоставило такве поступке или је успостављен *ad hoc* поступак, ревизор треба да разговара са руководством и утврди да ли је оно идентификовало пословне ризике од значаја за финансијско извештавање и на који начин са њима поступа. Ревизор треба да процени да ли је непостојање документованог поступка процене ризика у правном лицу прихватљиво за дате околности укључујући природу, величину и сложеност правног лица (видети специфичности мањих правних лица) или то представља значајан недостатак у интерној контроли који треба да узме у обзир у планирању ревизије и извештавању о слабостима и недостацима контрола.

Независно од конкретних околности, односно да ли и на који начин руководство врши процену ризика и мере заштите од истих, ревизор треба да спроведе испитивања и идентификовања ризика који могу утицати на материјално погрешне исказе због криминалне радње или грешке као и документовање обављеног рада.

Доказе прибављене током обављања процеса идентификације ризика (укључујући и оне стечене током испитивања и оцене система интерних контрола), ревизор користи за поткрепљивање своје процене ризика материјално погрешних исказа на нивоу финансијских извештаја и на нивоу тврдње.

Ревизор треба да процени да ли идентификовани ризици од настанка материјално погрешних исказивања могу имати ефекте на одређене класе трансакција, салда рачуна, обелодањивања и само на одговарајуће тврдње или потенцијално утичу на многе тврдње и ефекат који се могу одразити на истиност и објективност финансијских извештаја посматраних у целини.

Слабо контролно окружење и ризици који из тога простичу се, у већини случајева, не ограничавају само на погрешне тврдње које имају ефекте на поједине класе трансакција, салда рачуна и обелодањења, већ те слабости, могу имати јак утицај на финансијско извештавање посматрано у целини (на пример, некомпетентност управе). Стога, ови ризици изискују посебне поступке које ревизор треба да осмисли и спроведе као ревизорски одговор на исте.

У току процеса идентификације и процене ризика који су од значаја за ревизију, ревизор разматра многа питања укључујући и следеће:

- да ли ризик припада врсти ризика од криминалне радње,
- да ли ризик произлази из скорашњих привредних, рачуноводствених и других дешавања и да ли због тога захтева посебну пажњу,
- сложеност пословних трансакција које обавља правно лице,
- да ли се ризик односи на значајне трансакције са повезаним странама,
- степен објективности (или субјективности) који је присутан приликом мерења и исказивања одређених финансијских информација, нарочито оних код којих не постоје прецизна и чврста мерила и код којих је потребан значајан степен просуђивања,
- да ли ризик произлази из обављених значајних трансакција које не представљају саставни део уобичајених/основних пословних активности правног лица, или су на други начин неуобичајене.

Приликом обављања поступака на идентификацији и процени ризика ревизор треба, на основу професионалног просуђивања, да одреди који од ризика које је идентификовао представљају ризике који захтевају посебну ревизорску пажњу (“значајни ризици”).

Вероватноћа значајно погрешних тврдњи може бити већа у случају ризика који се односе на не-рутинске трансакције. Стога, ревизор треба посебно да разматра ризике од рутинских и ризике од нерутинских трансакција. Он треба да обрати посебну пажњу на чињеницу да се значајни ризици јављају услед трансакција које су било по свом обиму или карактеру несвакидашне/неуобичајене, као и по основу оних трансакција чије вредновање и исказивање захтева висок ниво просуђивања. У случају таквих трансакција, ризик настанка материјалне грешке може настати услед:

- чињенице да руководство може бити у значајној мери укључено и, према својим просуђивањима, одређивати начин на који се такве трансакције рачуноводствено обухватају и исказују,
- просуђивања која могу бити субјективна, сложена или захтевати чак и процене у вези утицаја будућих догађаја,
- чињенице да се при прибављању и обради података у значајној мери користе ручне процедуре и да је стога ризик заобилажења контрола већи ,
- да су рачуноводствени принципи и поступци за њихово вредновање и израчунавање често веома сложени,
- чињенице да се ради о неуобичајеним/нерутинским трансакцијама отежава правном лицу извршавање ефикасне контроле над ризицима који из њих произлазе.

Опште узев, подразумева се да код рутинских, једноставних трансакција и трансакција које се системски обрађују постоји мања вероватноћа појаве значајних ризика, премда се не искључује њихова појава. Стога, ревизор треба да има у виду и ризик да системске грешке могу довести до понављања грешака при свакој обради таквих трансакција, а тиме и кумулирања ефеката грешке.

Када се ревизија код правног лица не обавља по први пут ревизор треба да изврши ажурирање информација и процену ризика извршених у претходном периоду.

Мања правна лица

У случају мањих правних лица, веома је мала вероватноћа да је руководство успоставило поступак процене ризика. Постоји вероватноћа да руководство врши идентификацију ризика путем директног укључивања у пословање и вршењем надзора над пословањем. Ревизор треба да прибави разумевање и забележи начин на који се то у пракси остварује.

II.10 ДА ЛИ ЈЕ ЗА ЗНАЧАЈНЕ РИЗИКЕ ВРШЕНА ПРОЦЕНА ПОТРЕБЕ ДА СЕ, ПОРЕД ОСНОВНИХ РЕВИЗОРСКИХ ПОСТУПАКА КОРИСТЕ И ПОСЕБНИ ПОСТУПЦИ?

МСР:315

Основни захтев стандарда

Као део процене ризика, ревизор треба да процени осмишљеност интерних контрола укључујући и контролне активности које је руководство успоставило као одговор на “значајне ризике” (тачка II.9. Приручника) и, уз то, да планира да изврши посебне поступке у односу на њихово ефективно функционисање. Провера функционисања контрола треба да се изврши и у односу на оне ризике за које се, ревизорски докази не могу прибавити само путем извршавања поступка суштинског испитивања.

Објашњења за дато питање

Ревизор треба да има у виду да је мања вероватноћа да су за ризике од значајних нерутинских трансакција или за трансакције које захтевају висок ниво процене, успостављење и да се примењују рутинске контроле. Због тога је неопходно да прибави сазнања о томе да ли се, и на који начин, извршавају контролни поступци када се ради о овој врсти значајних ризика. То подразумева да ревизор треба да размотри питања као што су: да ли се од стране вишег руководства или експерата врши преглед претпоставки на којима се базирају процене, да ли су ти поступци процене формализовани, као и поступке и нивое одобравања таквих трансакција.

Када се ради на пример о значајним судским споровима, да ли су ангажовали стручњаке (интерне или екстерне саветнике, адвокате), за процену исхода спорова и квантификовање могућих ефеката на финансијске извештаје и њихово обелодањивање у истим.

Ревизор такође треба да размотри и случајеве рутинских трансакција за које се одговарајући ревизијски докази не могу прибавити само извршавањем основних – детаљних ревизорских поступак. Разумевање информационог система релевантног за процес финансијског извештавања правног лица омогућава ревизору да идентификује ризике материјалне грешке, који су директно у вези са евидентирањем уобичајених класа трансакција и салда рачуна и припремом поузданих финансијских извештаја. Ови ризици се пре свега односе на ризике од нетачне и непотпуне обраде трансакција и најчешће се повезују са значајним класама трансакција као што су приходи, набавке, наплате и плаћања.

Рутинске, свакодневне трансакције често омогућавају потпуно или високо аутоматизовану обраду без, или са врло мало, мануелних процедура. У неким случајевима, може се догодити да ревизор установи да није могуће осмислити детаљне тестове/провере који ће пружити довољно адекватних ревизорских доказа на нивоу тврдње. На пример, у интегрисаном систему у коме се значајан део података правног лица електронски генерише, евидентира, обрађује или се о њима извештава електронским путем као у интегрисаном систему, ревизор може установити да се не могу планирати и осмислити детаљни тестови/провере, чијим би се извршавањем прибавили довољни и одговарајући ревизорски докази о томе да одређене класе трансакција и салда рачуна не садрже материјалне грешке. У таквим случајевима, када је ревизијски доказ доступан само у електронској форми, довољност и прикладност доказа најчешће зависи од ефективности контрола над уносом, обрадом података и излазним информацијама. Ако контроле у тим областима не функционишу могућност настанка и неоткривања погрешног генерисања или измене информација је већа и стога је неопходно да се, ради прибављања одговарајућих ревизорских доказа, планира извршавање посебних поступака провере контрола уграђених у ИТ систем.

Ако руководство није на одговарајући начин третирано напред описане ризике и као резултат тога ревизор процени да у систему интерне контроле правног лица постоји значајна слабост, он мора да укаже (што је могуће пре), руководству или лицима овлашћеним за управљање, на последице које из тога могу да проистекну.

П.11. ДА ЛИ СУ ПРИРОДА, ВРЕМЕ И ОБИМ РЕВИЗОРСКИХ ПОСТУПАКА ОДРЕЂЕНИ У САГЛАСНОСТИ СА ИДЕНТИФИКОВАНИМ РИЗИЦИМА?

МСР:330

Основни захтев МСР

У циљу свођења ревизорског ризика на прихватљив ниво, ревизор треба да утврди свеобухватне одговоре на ризике на нивоу финансијских извештаја и да осмисли и изврши, за сваки процењени ризик, даље ревизорске поступке.

Ревизор треба да планира и изврши ревизорске поступке, чија су природа, време и обим одговарајући за процењене ризике од појаве материјално погрешних исказивања на нивоу тврдњи.

Објашњења за дато питање

Процена ризика од значајних погрешних тврдњи на нивоу финансијских извештаја је заснована на ревизоровом разумевању контролног окружења правног лица.

Ревизор треба да успостави јасну везу између процене ризика и даљих ревизорских поступака које треба да обави. Приликом планирања даљих ревизорских поступака (природе, времена и обима) ревизор узима у обзир следеће факторе:

- значај ризика,
- вероватноћу материјално погрешног исказивања у финансијским извештајима,
- карактеристике класа трансакција, салда рачуна или обелодањивања,
- врсте контрола које је успоставило и примењује правно лице, а нарочито, да ли се ради о мануелним или аутоматским контролама,
- да ли ревизор планира да прибави ревизорске доказе о интерним контролама како би утврдио да ли су контроле правног лица делотворне у спречавању или откривању и исправљању материјално погрешних исказивања.

Процена идентификованих ризика на нивоу тврдњи даје основу за просуђивање и избор ревизорског приступа који је, у посматраним околностима, одговарајући као и за планирање, осмишљавање и извршавање даљих ревизорских поступака.

Ефективно/делотворно контролно окружење може омогућити ревизору да са поузда у интерну контролу и ревизорске доказе које прибавља из података који су генерисани у информационом систему правног лица. Надаље, то омогућава ревизору да одређене ревизорске поступке спроведе током обрачунског периода (у “међупериоду”), а не на крају периода.

У неким случајевима, ревизор може просудити и донети одлуку да извршавањем тестова контрола може ефикасно одговорити на процењени ризик од материјално погрешног исказивања везаног за поједине тврдње. У другим случајевима, ревизор може просудити и донети одлуку да је у односу на одређене тврдње једино исправно да изврши поступке суштинског испитивања. Ова ситуација се јавља у случајевима када поступцима за процену ризика које је ревизор спровео нису идентификоване делотворне контроле значајне за тврдњу (контроле не постоје или не функционишу), или зато што би тестирање контрола било, са ревизорског становишта, неефикасно,

односно са мање ресурса се могу прибавити докази применом поступака суштинског испитивања. При том, ревизор треба да просуди и да ли је спровођење поступака суштинског испитивања, само по себи, делотворно за одређену тврдњу и са аспекта свођења ризика од материјалне грешке на прихватљив ниво.

Ревизор може да просуди и донесе одлуку да је, у датим околностима, приступ којим планира да спроведе и тестове функционисања интерних контрола и поступке суштинског испитивања, односно “комбиновани приступ”, исправан приступ. Међутим, треба имати у виду да независно од изабраног приступа, ревизор увек мора да испланира и изврши поступке суштинског испитивања за сваку материјалну класу трансакција, салда рачуна и обелодањивања. Овај захтев се сматра и неизоставном ревизорском процедуром.

Мања правна лица

Када се ради о ревизији мањих правних лица, могуће је да не постоји развијен систем интерних контролних активности, односно многе контролне активности не постоје и/или могу да буду извршаване од једног лица (нема раздвајања дужности и одговорности) . Из тога произлази и приступ да су даљи ревизорски поступци првенствено поступци суштинског испитивања ваљаности. У таквим случајевима, ревизор треба да размотри да ли је, у одсуству развијеног система интерних контрола, могуће прибавити довољно одговарајућих ревизорских доказа поступцима суштинског испитивања и који обим истих треба да изврши.

II.12. У СЛУЧАЈУ КАДА ЈЕ ПРОЦЕНА РИЗИКА ОД МАТЕРИЈАЛНЕ ГРЕШКЕ НА НИВОУ ТВРДЊЕ САДРЖАВАЛА ОЧЕКИВАЊА РЕВИЗОРА ДА ИНТЕРНЕ КОНТРОЛЕ ПОСТОЈЕ И ФУНКЦИОНИШУ, ДА ЛИ СУ ПЛАНИРАНИ И ИЗВРШЕНИ ТЕСТОВИ ИНТЕРНИХ КОНТРОЛА ?

МСР:330

Основни захтев стандарда:

Када процена ризика од материјално погрешних исказа на нивоу тврдње, садржи очекивања да интерне контроле постоје и функционишу, ревизор треба да планира и обави тестове контрола како би прибавио довољно одговарајућих ревизорских доказа о томе, да су интерне контроле функционисале ефективно током целог периода обухваћеног ревизијом.

Објашњења за дато питање

У случајевима када ревизор планира да користи ревизорске доказе о ефективности функционисања контрола које је прибавио током обављања ревизија претходних година, он претходно треба да прибави доказе о томе да ли је у међупериоду дошло до промена у тим контролама. Ревизор се не може ослонити на ревизорске доказе о ефективности функционисања контрола прибављених у току ревизије за претходну годину у случајевима када је након тога дошло до промена у контролама или је дошло до промена у ризицима. Прибављање ревизорских доказа о томе да ли су и какве промене у контролама настале од последњењг тестирања, ревизор врши путем

постављања питања/упита у комбинацији са посматрањем и проверама извршавања контрола, на пример над уносом података.

У случајевима када је дошло до промена у контролама а ревизор планира да се ослања на контроле, он треба да тестира ефективност, односно непрекидно функционисање тих, промењених, контрола током читавог периода обухваћеног текућом ревизијом.

Промене које на пример, омогућавају правном лицу да из система добије нове врсте извештаја, вероватно неће утицати на релевантност ревизорских доказа прибављених у претходном периоду, док промене у систему које доводе до тога да се подаци другачије акумулирају или израчунавају на други начин, већ може да буде од значаја за релевантност раније прибављених доказа.

Ревизорова одлука о томе да ли ће се ослонити на доказе о контролама стечене приликом раније обављених ревизија је питање стручног просуђивања, а такође и одлука о времену које протекне између поновног тестирања контрола (ротациони план). Међутим, професионални став је да време између поновног тестирања контрола за одређене пословне процесе/циклусе не може да буде дуже од три године.

Приликом просуђивања о томе да ли је исправно ослонити се на доказе о ефективности рада контрола стечене приликом обављања ревизија у ранијим годинама и о томе који период времена (унутар стандардом захтеваног) може да прође између поновних тестирања контрола, ревизор узима у обзир следеће:

- ефективност осталих елемената интерне контроле, укључујући и контролно окружење, процес надзора над контролама који се обавља од руководства правног лица и од процеса процене ризика који спроводи правно лице,
- ризике који произлазе из карактера контроле, укључујући и то да ли се контроле извршавају мануелно или аутоматски,
- ефективност општих ИТ контрола,
- ефективност интерних контрола које је установило руководство и њихову примену у пракси (функционисање контрола), укључујући и карактер и обим одступања у њиховом функционисању која су откривена током обављања тестова ефективности извршених у обављеним ревизијама у претходним годинама,
- да ли чињеница да је дошло до промене у условима, а правно лице није извршило промене у датим контролама, значи ризик,
- ризик од материјално значајног погрешног исказивања и степен ослањања на контролу.

Потребно је имати у виду да што је већи ризик од значајно погрешног исказивања или у што већој мери се ревизор ослања на контроле, период предвиђен ротационим планом, који прође између два тестирања контрола за поједине пословне процесе/циклусе, треба да буде краћи.

Обично следећи фактори смањују време које протекне између поновног тестирања контрола, или доводе до тога да се ревизор уопште не може ослањати на ревизорске доказе стечене током претходних ревизија:

- слабо контролно окружење,
- незадовољавајући надзор над функционисањем контрола,
- значајно учешће мануелног рада у извршавању контрола,
- промене кадрова који значајно утичу на спровођење контрола,

- промена у околностима, које указују на потребу да се изврше промене у контролама,
- слабости у општим ИТ контролама.

Уколико је ревизор проценио да постоји значајан ризик материјалне грешке на нивоу тврдње, а планира да се ослони на рад оних контрола чији је циљ смањење тог значајног ризика, он мора да се увери у ефективност рада тих контрола прикупљањем ревизорских доказа у периоду обављања ревизије за текућу годину. Опште узев, што је већи ризик материјално погрешног исказивања, ревизор треба да прикупи више ревизорских доказа о томе да контроле које се односе на те ризике функционишу исправно. О одређивању узорка за проверу контрола, односно факторима који утичу на његову величину видети тачку II. 13.

II.13. ДА ЛИ ЈЕ РЕВИЗОР, СХОДНО РЕЗУЛТАТИМА ИЗВРШЕНЕ ПРОЦЕНЕ КОНТРОЛНОГ ОКРУЖЕЊА, ПЛАНИРАО ПОСТУПКЕ СУШТИНСКОГ ИСПИТИВАЊА И ТЕСТОВЕ КОНТРОЛА СА ОДГОВАРАЈУЋОМ ВРСТОМ И ВЕЛИЧИНОМ УЗОРКА?

МСР:330; МСР: 530; МСР 530: Прилог 1; Прилог 2; Прилог 3; Прилог 4

Основни захтев стандарда

Ревизор треба да изврши тестове контрола у случајевима када ревизорова процена ризика укључује очекивања да контроле функционишу ефективно током периода за који се врши ревизија, или када ризик од материјалне грешке на нивоу тврдње није могуће, или није изводљиво, свести на прихватљиво низак ниво коришћењем ревизорских доказа добијених само путем поступака суштинског испитивања (на пример: клијент екстензивно користи ИТ, а документација се не сачињава или не чува у другој форми осим у компјутерски интегрисаном информационом систему).

Треба имати у виду да се суштински поступци испитивања морају спровести за све материјално значајна салда и у случајевима када је ревизор изабрао приступ да изврши тестирање постојања и функционисања интерних контрола и на основу тога тзв. “ослањање на интерне контроле” (тачка II.14.).

Приликом планирања рада на извршавању конкретних провера, потребно је применити захтеве садржане у МСР 530: “Ревизијско узорковање”, који уређује ревизорово коришћење статистичких и нестатистичких метода приликом осмишљавања и одабира ревизорског узорка, вршење тестова контрола и поступака суштинског испитивања, као и процену резултата добијених из узорка. При том, за поступке суштинског испитивања ревизор треба да на укупну популацију пројектује погрешне исказе који су нађени тестирањем на узорку.

Објашњења за дато питање

Тестирање оперативне ефективности контрола се разликује од прикупљања ревизорских доказа о томе да контроле постоје. Када се тестира оперативна ефективност контрола, ревизор прибавља доказе да контроле функционишу ефективно. То подразумева прибављање ревизорских доказа о следећем:

- да ли су контроле примењиване током целог периода за који се врши ревизија,

- да ли су контроле доследно примењиване,
- ко и на који начин их је извршавао.

Ако је у неким периодима током испитиване године правно лице спроводило значајно различите контроле, ревизор треба да узме у обзир сваки од тих периода и да их тестира посебно. Само на основу таквог тестирања ревизор може да донесе закључак о ефикасности контрола за годину која је предмет ревизије.

Ако је ревизор током свог рада дошао до закључка да контроле нису ефикасне (то јест у одабраном/проширеном узорку је наишао на грешке-нефункционисање контрола), он треба да промени приступ и да се ослони само на поступке суштинског испитивања и да знатно повећа узорак који треба путем примене истих да тестира.

Ревизор, приликом осмишљавања ревизорског узорка, треба да размотри и утврди:

- карактеристике популације из које је узорак узет; ревизор треба да одабере узорак на такав начин да свака јединица у популацији има шансу да буде изабрана; зависно од карактеристика популације из које ће бити узорак узет ревизор може користити селекцију на бази стратификације и избор узорка на бази пондерисаних вредности (детаљно размотрено у Прилогу 1 уз МСР 530)

- која величина узорка је довољна да би се ризик узорковања свео на прихватљив ниво; на величину узорка утиче ниво ризика узорковања који је ревизор спреман да прихвати. Што је нижи ниво ризика који је спреман да прихвати, већа је величина узорка. Ревизор може одредити величину узорка применом статистичке формуле или на основу професионалног просуђивања.

Када одређује ревизорски узорак, ревизор треба да узме у обзир факторе који утичу на величину узорка за:

- проверу контрола (примери дати у Прилогу 2. уз МСР: 530),
- поступке суштинског испитивања (примери дати у Прилогу 3. уз МСР 530).

Главне методе за избор узорка су: примена компјутерских генерисаних случајних бројева или таблица случајних бројева; одређивање интервала узорка, монетарна вредност на бази пондерисаних вредности; случајан избор; избор групе ставки - избор блока блиских ставки из популације. Методе избора су детаљније изложене у Прилогу 4. уз МСР 530.

II.14. ДА ЛИ ЈЕ РЕВИЗОР, НЕЗАВИСНО ОД ПРОЦЕЊЕНОГ РИЗИКА МАТЕРИЈАЛНЕ ГРЕШКЕ, ПЛАНИРАО ПОСТУПКЕ СУШТИНСКОГ ИСПИТИВАЊА ЗА СВАКУ ЗНАЧАЈНУ КЛАСУ ТРАНСАКЦИЈА, САЛДА РАЧУНА И ОБЕЛОДАЊИВАЊА?

МСР:330

Основни захтев стандарда:

Независно од процењеног ризика материјалне грешке и одабраног приступа обављања ревизије (на пример, приступ ослањање на тестове ефикасности контрола), ревизор треба да осмисли и изврши поступке суштинског испитивања у односу на сваку значајну класу трансакција, салда рачуна и обелодањивања.

Објашњења за дато питање

Процена ризика је предмет просуђивања и као таква може бити недовољно прецизна да би идентификовала све ризике постојања материјалне грешке. Поред тога, постоје инхерентна ограничења интерне контроле која укључују и могућност заобилажења контрола од стране руководства. Управо због тога ревизор, ради смањења ризика материјалне грешке на прихватљиво низак ниво, чак и када се определио да изврши тестове контрола за испитивање конкретне тврдње везане за класе трансакција и салда рачуна, мора увек да их допуни са суштинским поступцима испитивања (осим у унапред описаним случајевима када доказе није могуће прибавити њиховом применом).

О узорковању и величини узорка видети напред у оквиру тачке П.13.

П.15. ДА ЛИ ЈЕ РЕВИЗОР ПЛАНИРАО ИЗВРШАВАЊЕ ПОСТУПАКА СУШТИНСКОГ ИСПИТИВАЊА ЗА ЗАКЉУЧНА КЊИЖЕЊА?

МСР:330

Основни захтев стандарда

Ревизорски поступци суштинског испитивања треба да обухвате следеће поступке повезане са процесом закључних књижења и затварања књига у процесу израде финансијских извештаја:

- упоређивање и проверу усаглашености финансијских извештаја са повезаним рачуноводственим евиденцијама, и
- испитивање налога предзакључних књижења у главну књигу за значајне позиције и налога са другим корекцијама/прилагођавањима (исправке вредности, обезвређења, резервисања и др) извршених током процеса затварања књига и израде финансијских извештаја.

Објашњења за дато питање

Природа и обим ревизорских испитивања предзакључних књижења, значајних ставки и корективних књижења (на пример, књижења исправки вредности краткорочних и дугорочних потраживања, обезвређивања, резервисања и др) зависе од карактера и сложености процеса финансијског извештавања правног лица и ризика везаних за материјално погрешна исказивања.

П.16. ДА ЛИ ЈЕ САСТАВЉЕН И ДОКУМЕНТОВАН ДЕТАЉАН ПЛАН РЕВИЗИЈЕ?

МСР:300

Основни захтев стандарда

У процесу планирања ревизије, ревизор треба да сачини план ревизије чије извршавање му омогућава да сведе ревизорски ризик на прихватљив ниво.

Објашњења за дато питање

План ревизије представља документ који се ослања на општу стратегију ревизије али је много детаљнији од ње. План ревизије садржи, у складу са извршеном проценом ризика, природу, време и обим ревизорских поступака, који треба да буду извршени од стране чланова тима који ради на ревизији, са циљем прибављања довољно одговарајућих ревизорских доказа. План ревизије служи и као доказ да је планирање ревизорских активности извршено на одговарајући начин, а такође и за преглед обављеног рада и контролу да су све планом предвиђене активности извршене.

П.17. ДА ЛИ САДРЖАЈ ПЛАНА РЕВИЗИЈЕ ОДГОВАРА САДРЖАЈУ ЗАХТЕВАНОМ У СТАНДАРДУ?

МСР: 300, МСР: 315 и МСР: 330

Основни захтев стандарда:

План ревизије треба да садржи:

- опис природе, времена и обима обављања поступака ревизије које треба извршити ради процене ризика (у складу са захтевима МРС 315: “Идентификовање и процена ризика материјално погрешних исказа путем разумевања правног лица и његовог окружења”),
- процењене ризике на нивоу тврдњи, за сваку значајну класу трансакција, салдо рачуна и обелодањивање као и ревизорски одговор на те ризике, односно опис природе, времена и обима обављања поступака ревизије које треба извршити као одговор на те ризике (у складу са захтевима МСР 330: “Ревизорски одговор на процењене ризике”),
- процену ризика од криминалне радње и ревизорске поступке које, као одговор на исте, треба извршити,
- друге поступке ревизије које треба извршити,
- тим за ревизију који поседује одговарајућа знања и способности, и
- планирање ангажовање стручњака као и лица, које не учествује у извршавању ревизије, да изврши проверу квалитета у случајевима када се то оцени потребним или се стандардима захтева.
- природу, време и обим усмеравања и надзор чланова тима и преглед њиховог рада од стране ревизора са искуством и/или кључног ревизорског партнера.

Објашњења за дато питање

План ревизије треба да садржи, за сваку материјално значајну класу трансакција, салда рачуна и обелодањивања:

- ревизорову одлуку да ли ће тестирати ефективност контрола,
- опис природе, временску динамику и обим планираних поступака суштинског испитивања,
- друге поступке ревизије, који се морају обавезно спровести током ангажмана у циљу испуњавања захтева одређених МСР (на пример, поступак директне комуникације са адвокатом правног лица у вези са судским споровима и другим питањима – писмо адвокату).

Мања правна лица

У случајевима ревизије мањих правних лица, ревизију може вршити кључни ревизорски партнер са једним чланом тима (или без њега) или самостални ревизор. У таквим случајевима партнер ангажмана или самостални ревизор који лично спроводи све аспекте тог ангажовања, свестан је свих материјално значајних питања. Објективно разматрање прикладности свих просуђивања која се врше током ревизије може представљати проблем уколико је та иста особа и обавила и ревизију. Ако постоји изразито сложена и/или несвакидашња питања, а ревизију је планирао и извршио самостални ревизор, може се оценити потребним да се у план унесе консултовање са другим ревизором који поседује одговарајуће искуство. Садржај план и за мања правна лица треба да одговара захтевима стандарда.

П.18. ДА ЛИ СУ ПРИПРЕМЉЕНИ ПРОГРАМИ КОЈИ САДРЖЕ ДЕТАЉНЕ ПОСТУПКЕ КОЈЕ ТРЕБА ИЗВРШИТИ И ДА ЛИ СУ ПРИЛАГОЂЕНИ КЛИЈЕНТУ?

МСР:300; МСР: 330

Објашњења за дато питање

Одређивање конкретних поступака ревизије, односно радних задатака за испитивање појединих позиција у финансијским извештајима или испитивање система интерне контроле треба да буду дата у форми детаљних програма. Ови програми могу бити сачињени у склопу документације за планирање или посебно, зависно од методологије Друштва. Програми треба да буду прилагођени правном лицу код кога се обавља ревизија. Програми треба да дефинишу конкретне поступке и обим испитивања, односно величину и начин избора узорка за провере којима се врши прибављање ревизорских доказа.

П.19. ДА ЛИ СУ ИДЕНТИФИКОВАНЕ СВЕ ПОВЕЗАНЕ СТРАНЕ; ДА ЛИ СУ ПРИБАВЉЕНА САЗНАЊА О ИНТЕРНИМ КОНТРОЛАМА КОЈЕ СЕ СПРОВОДЕ НАД ОДОБРАВАЊЕМ/ОДМЕРАВАЊЕМ И ЕВИДЕНТИРАЊЕМ ПОСЛОВНИХ ТРАНСАКЦИЈА ИЗМЕЂУ ЊИХ ?

МСР:315;МСР: 550

Основни захтев стандарда

Ревизор треба да прибави и изврши преглед информација добијених од лица овлашћених за управљање и руководства правног лица у којима су идентификоване повезане стране, салда рачуна и трансакције са повезаним странама и да буде обазрив у погледу могућег постојања других (осим обелодањених) повезаних страна и материјално значајних трансакција и пословних догађаја са повезаним странама.

Током прибављања сазнања и стицања разумевања система рачуноводства и интерних контрола и обављања претходне процене ризика контрола, ревизор треба да процени да ли су поступци контрола над процесом одобравања и евидентирања трансакција између повезаних страна одговарајући.

Објашњења за дато питање

Ревизор треба да изврши преглед информација прибављених од лица овлашћених за управљање и руководства у којима су они идентификовали повезане стране и да, ради утврђивања потпуности информација, планира (и изврши) следеће поступке испитивања:

- преглед радних папира о повезаним странама из претходне године, а уколико се ради о првој ревизији, током комуникације са претходним ревизором потребно је поставити и питања његових сазнања о повезаним странама,
- преглед поступака које је правно лице успоставило за идентификовање повезаних страна, као и интерне контролне поступке правног лица над одобравањем, одмеравањем и евидентирањем трансакција са повезаним странама,
- преглед уговора или одредби оснивачког акта, на основу којих, независно од тога да ли се поседује већински удео или не, се може идентификовати држање контроле над пословањем,
- преглед евиденција о акционарима/власницима удела, ради утврђивања већинских и других акционара, прибављање података из регистра ХоВ, из АПР регистра,
- преглед записника скупштина акционара/састанака управног/надзорног одбора и других евиденција на основу којих се може доћи до сазнања о стицању/отуђивању учешћа у повезаним странама и интересима управе и руководства у другим правним лицима или трансакција (на пример, кредити) у правном лицу које је предмет ревизије,
- преглед пореског биланса и других информација које правно лице доставља надлежним органима.
- преглед рачуноводствених евиденција ради идентификације великих или неуобичајених трансакција или стања рачуна, а нарочито преглед трансакција пред крај обрачунског периода,
- преглед комуникације са банкама, извештаја и конфирмација од банака за дате и узете кредите који могу да укажу на постојање гаранција и других трансакција са

- повезаним странама,
- преглед трансакција у вези са пласманима (куповина, продаја акција, удела и др.),
- прибављање конфирмација од повезаних страна за међусобна потраживања и обавезе.

Током процеса стицања разумевања интерне контроле правног лица, ревизор треба да размотри да ли су контроле над одобравањем, одмеравањем и евидентирањем трансакција са повезаним странама одговарајуће и процени ризик по том основу.

П.20. ДА ЛИ СУ РАЗМОТРЕНА И ПРОЦЕЊЕНА ПИТАЊА ВЕЗАНА ЗА НАЧЕЛО НАСТАВКА ПОСЛОВАЊА?

МСР: 315; МСР: 570

Основни захтев стандарда

Приликом стицања разумевања правног лица и његовог окружења, ревизор мора да размотри да ли постоје догађаји или услови и повезани пословни ризици који могу да изазову значајну сумњу у погледу могућности правног лица да послује по начелу сталности пословања.

Објашњења за дато питање

Ревизор треба да размотри догађаје или услове који условљавају појаву ризика који, појединачно или заједно посматрани, могу да изазову значајну сумњу у вези са начелом сталности пословања правног лица. Примери таквих услова, иако детаљно дати у МСР: 570, ипак не укључује све услове и догађаје који могу постојати. Постојање једног или више ризичних услова и догађаја не мора увек да значи да постоје материјално значајне неизвесности у погледу наставка пословања, јер њихов значај и ефекат код конкретног правног лица може бити избалансиран дејством других фактора. Такође, треба имати у виду да и поред тога што за одређено правно лице нису идентификовани у стандарду наведени ризици, ревизор може (на основу других сазнања) да процени да постоји проблем наставка његовог пословања. Ревизор током обављања ревизије треба стално да води рачуна о условима и догађајима који могу довести до сумње у начело наставка пословања правног лица.

Неки од најчешће присутних услова и догађаја који доводе до појаве пословног ризика и који, појединачно или заједно узети, могу да изазову значајну сумњу у вези са начелом сталности пословања су, према МСР 570, класификовани у три области и изложени према следећем:

1. Финансије

- стање нето обавеза или нето текућих обавеза,
- обавезе чије се доспеће приближава, а за које не постоје реални изгледи да буду пролонгиране или обезбеђени извори за отплату,
- претерано ослањање на краткорочне позајмице за потребе финансирања дугорочних средстава,
- примљена обавештења или индикације да ће значајни купци прекинути пословну сарадњу или кредитори обуставити финансијску подршку,
- негативни токови готовине из пословних активности у финансијским извештајима текућег и ранијих периода или у пројекцијама наредних периода,

- неповољни кључни финансијски показатељи,
- кашњење или престанак исплата дивиденди,
- немогућност плаћања обавеза о року доспећа,
- потешкоће у испуњавању одредби/услова из уговора о кредитима,
- промене услова плаћања добављачима – прелазак на плаћање по испоруци,
- немогућност прибављања финансијских средстава за инвестирање у нову опрему/технологију, нове производе.

Пословање

- губитак значајних тржишта, франшиза, лиценци, главног добављача,
- тешкоће са радном снагом или недостатак сировина,
- одлазак кључних руководиоца без обезбеђења замене,
- намера да се изврши ликвидација или обустави пословање,

Остало

- неиспуњавање обавеза из закона у вези са капиталом или других законских захтева,
- судски спорови чији неповољан исход може довести до немогућности извршавања обавеза,
- неповољне промене у законодавству или у политикама владе.

Приликом сагледавања начела наставка пословања није довољно узети у обзир само показатеље из финансијских извештаја. Неопходно је да ревизор располаже са свеобухватним и темељним знањем о делатности и грани у којој правно лице послује, о условима и ризицима пословања, односно о општој економској ситуацији и њеном утицају на пословну делатност.

Ревизор треба, у досијеу да има детаљан Програм и поткрепљујуће радне папире на којима је прибавио информације, разматрао питања и извршио идентификацију и процену ризика везаних за начело наставка пословања.

П.21. ДА ЛИ СУ ПЛАН И ПРОГРАМИ РАДА РЕВИЗИЈЕ ПРИПРЕМЉЕНИ ОД КЉУЧНИХ ЧЛАНОВА ТИМА УЗ САРАДЊУ (ИЛИ ОД) КЉУЧНОГ ПАРТНЕРА; ДА ЛИ СУ АДЕКВАТНИ ЗА РАЗУМЕВАЊЕ ОД СТРАНЕ ЧЛАНОВА ТИМА И ДА ЛИ СУ ОНИ БИЛИ СА ЊИМА УПОЗНАТИ БЛАГОВРЕМЕНО (ПРЕ РАДА НА ТЕРЕНУ/ПОТПИСАНИ)?

МСР: 300;

Основни захтев стандарда:

План и детаљни програми рада сачињавају се од стране најiskusнијих чланова тима, уз сарадњу и одобрење од кључног ревизорског партнера, а исто треба да буде документовано њиховим потписима и датумима припреме и одобравања на планским документима.

Објашњења за дато питање

Адекватно планирање обезбеђује да се:

- областима од значаја за ревизију посвети одговарајућа пажња,
- потенцијални проблеми открију и реше благовремено,
- одговарајуће организује, усмерава и ефикасно изврши ревизија,
- изврши одговарајућа расподела рада на чланове ревизорског тима,
- усмеравање и надзор над радом чланова тима и преглед рада који су обавили ефективније спроводи,
- координација рада ревизора ако се ради о дислоцираним тимовима, као и координација са екстерним стручњацима, где је то применљиво, ефикасније спроводи.

Природа, динамика и обим планских докумената, који укључују и програме рада са детаљним поступцима које треба извршити, варира у зависности од више фактора, укључујући величину и сложеност правног лица, претходна сазнања и искустава са тим правним лицем, ризик материјално погрешних исказа и друго.

Сви чланови ревизорског тима треба да буду упознати са планом и програмима рада пре почетка ангажмана, обично на радном састанку, и да као доказ о томе потпишу да су размотрили и разумели планска документа, укључујући и детаљне програме рада/провера.

Мања правна лица

Код ревизије мањих правних лица план и програми рада ће бити сачињени од стране кључног партнера или самосталног ревизора, зависно од тога да ли ревизију врши Друштво или самостални ревизор. У овим случајевима планска документа такође треба да буду благовремено припремљена и потписана од стране оних који су их сачинили.

III ПРИБАВЉАЊЕ РЕВИЗОРСКИХ ДОКАЗА

МСР који се односе на прибављање ревизорских доказа:

- 220: Контрола квалитета ревизије финансијских извештаја,
- 230: Ревизорска документација,
- 240: Одговорност ревизора за разматрање криминалних радњи у ревизији финансијских извештаја,
- 300: Планирање ревизије финансијских извештаја,
- 315: Идентификовање и процена ризика материјално погрешних исказа путем разумевања правног лица и његовог окружења,
- 320: Материјалност у планирању и извршавању ревизије,
- 330: Ревизорски одговор на процењене ризике,
- 500: Ревизорски доказ,
- 501: Ревизорски доказ - Додатна разматрања за специфичне позиције,
- 505: Екстерне потврде,

- 510: Прва ревизорска ангажовања - Почетна стања,
- 540: Ревизија рачуноводствених процена, укључујући рачуноводствену процену фер вредности и повезана обелодањивања
- 550: Повезане стране,
- 560: Накнадни догађаји,
- 570: Начело сталности,
- 580: Писане изјаве,
- 620: Коришћење резултата рада стручњака ангажованог од стране ревизора,
- 705: Модификације мишљења у извештају независног ревизора.

ОПШТЕ

Основни захтев стандарда:

Ревизор треба да прибави довољно адекватних доказа који му омогућавају да изведе оправдање закључака на којима заснива мишљење. Ревизорски доказ обухвата информације садржане у рачуноводственим евиденцијама који чине подлогу за састављање финансијских извештаја, као и остале информације.

Контролор квалитета треба да се увери да је ревизор прибавио довољно адекватних ревизорских доказа у складу са захтевима МСР и да је исто на одговарајући начин документовао.

Објашњења за дата питања

Појам ревизорског доказа: Ревизорски доказ подразумева све информације које је ревизор користио у току извођења закључака на којима заснива мишљење.

Ревизорски докази обухватају:

- информације садржане у рачуноводственим евиденцијама које представљају основ за састављање финансијских извештаја, као и друге информације,
- доказе прибављене путем обављања ревизорских поступака током ревизије,
- доказе прибављене из других извора, као што су ревизије претходних година,
- доказе који проистичу из процедура контроле квалитета које Друштво за ревизију примењује приликом прихватања нових клијената или наставка ангажовања код постојећих клијената,
- друге информације које ревизор може користити као доказ, а које укључују: записнике са скупштина/састанака акционара/управе; потврде трећих лица; извештаје аналитичара; податке о конкуренцији; упутства о интерним контролама и друге информације које су прибављене или су доступне, а које ревизору омогућавају да правилним резонувањем изведе закључке.

Приликом обављања контроле конкретног ангажмана, контролор квалитета треба да се увери у то да ли је ревизор појединачни податак и информацију у финансијским извештајима прихватио само са аспекта да су исте одговорност руководства, или је, сходно захтевима МСР, за сваку тврдњу на нивоу класа трансакција, салда рачуна и обелодањивања и презентације финансијских извештаја прибавио и документовао са довољно одговарајућих ревизорских доказа.

Тврдње које се користе у ревизији могу се сврстати у следеће три категорије: 1. тврдње

о класама трансакција и догађајима, 2. тврдње о салдима рачуна, 3. тврдње о презентацији и обелодањивањима.

1. **Тврдње о класама трансакција и догађајима за период чија се ревизија врши** ревизор при испитивању ових тврдњи треба да провери следеће:

- *настанак*: евидентиране пословне трансакције или догађаји су настали и односе се на правно лице,
- *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 рачуноводственом периоду на који се односе,
- *класификација*: трансакције и догађаји су евидентирани на одговарајућим рачунима,

2. **Тврдње о салдима рачуна**

Ревизор, при испитивању тврдњи које се односе на салда рачуна на крају обрачунског периода треба да провери:

- *постојање*: да ли средства, обавезе и капитал приказани у књигама заиста постоје на одређени датум,
- *права и обавезе*: да ли клијент располаже правима над средствима и има обавезе на одређени дан.
- *потпуност*: да ли су сва средства, обавезе и капитал евидентирани?
- *вредновање и алокација*: да ли су средства, обавезе и капитал укључени у финансијске извештаје у одговарајућим износима и на одговарајућим рачунима?

3. **Тврдње везане за презентацију и обелодањивање**

Ревизор, при испитивању ових тврдњи проверава следеће:

- *настанак, права и обавезе*: обелодањени су догађаји, трансакције и друга питања која су се јавила и односе се на правно лице,
- *потпуност*: сва обелодањивања која је требало да буду укључена у финансијске извештаје су заиста у њих и укључена,
- *класификација и разумљивост*: финансијске информације су одговарајуће презентоване и описане, а обелодањивања су јасно исказана,
- *тачност и вредновање*: финансијске информације су обелодањене истинито и објективно и у одговарајућим износима.

Довољни и одговарајући ревизорски докази

Ревизор треба да планира и обави ревизију на начин да буде у стању да пружи одговарајући ниво уверавања да финансијски извештаји, посматрани у целини, не садрже значајно погрешна исказивања. За одговарајући ниво уверавања, ревизор треба да прикупи довољно адекватних ревизорских доказа, а контролор квалитета треба да приликом прегледа исто процени.

Приликом доношења оцене да је прикупљено довољно адекватних доказа који чине основу за формирање и изражавање мишљења, ревизор врши просуђивање уз коришћење професионалног скептицизма.

Контролор квалитета треба да сагледа начин на који је је ревизор проценио ризик од погрешне тврдње и одредио висину тог ризика и да ли је у сагласности са тим прибавио довољне и одговарајуће ревизорске доказе.

Ревизорски доказ је довољан, уколико је ревизор прибавио довољно (по количини/обиму) доказа у односу на сваку од тврдњи везаних за финансијске извештаје.

Ревизорски доказ је одговарајући/адекватан, уколико је посматрано квалитативно значајан и поуздан у односу на одређену тврдњу и како такав је поткрепљује или, уколико то није случај, даје потпору за откривање материјалних грешака у класама трансакција, салдима рачуна, обелодањивањима или повезаним тврдњама.

Довољност и адекватност доказа су међусобно повезани и треба водити рачуна да прибављање већег броја (количине) доказа не може да надокнади њихов низак квалитет, односно адекватност.

Поузданост ревизорских доказа

На поузданост ревизорских доказа утиче извор из кога су прибављени, њихова природа, као и околности под којим су прибављени:

- ревизорски доказ је поузданији ако је прибављен из екстерног извора,
- ревизорски доказ генерисан интерно је поузданији, уколико су интерне контроле, које су за њега релевантне и ефективне,
- ревизорски доказ прибављен директно од стране ревизора (на пример, посматрањем извршавања контрола) је поузданији него онај прибављени посредно или уз посредовање (на пример, путем одговора на упитнике или путем испитивања/интервјуа запослених),
- ревизорски доказ је поузданији уколико је у форми документа на папиру, електронски или на другом медију,
- ревизорски доказ, који потиче из оригиналног документа је поузданији од фотокопија и факсимила,
- ревизорски докази су поузданији уколико су појединачни докази, који потичу из различитих извора или су другачије природе, у сагласности једни са другима.

Групе ревизорских поступака

Контролор квалитета, при контроли конкретног ревизорског ангажмана, треба да провери да ли је ревизор, у циљу прибављања ревизорских доказа користио различите групе поступака, која је средства и методе користио при њиховом извршавању и да ли је исте документовао.

Основне групе поступака су:

1. *Поступци за процену ризика*: циљ је разумевање правног лица и његовог окружења (укључујући његове интерне контроле) ради процене ризика од појаве значајних погрешних исказивања на нивоу финансијских извештаја и на нивоу тврдње,
2. *Тестови контрола*: тестирање оперативне ефективности контрола/контролних активности које се односе на спречавање, откривање и исправљање материјалних погрешних исказивања на нивоу тврдње. Контролор треба да се увери да ли су релевантне контроле адекватно дизајниране, као и да ли су оперативне.

Посебне контролне активности су оне које се односе на:

- овлашћења,
- преглед извршавања активности,
- обраду информација,
- физичке контроле,
- раздвајање дужности и одговорности.

3. *Поступци суштинског испитивања*: имају за циљ откривање материјално значајних погрешних исказивања на нивоу тврдње и обухватају детаљне/суштинске поступке провера класа трансакција, салда рачуна и обелодањивања и суштинске аналитичке поступке.

Суштински аналитички поступци представљају процену финансијских информација на основу истраживања могућих веза између финансијских и нефинансијских информација. Они обухватају испитивања флукуација и односа који нису у сагласности са другим релевантним информацијама или односа који значајно одступају од очекиваних/претпостављених величина. Ови поступци треба да се примене као поступци процене ризика ради стицања разумевања правног лица и његовог окружења, као и у фази свеобухватног прегледа пред крај, или на крају, ревизије када се формира општи закључак о томе да ли су финансијски извештаји конзистентни са ревизоровим разумевањем правног лица. Резултати аналитичких поступака, сами по себи, не откривају директно конкретну значајно погрешну тврдњу, већ указују на области у којима могу исте постојати и које је стога потребно испитати.

Тестирање података: подразумева примену једног или више, у даљем тексту, наведених врста ревизорских поступака за тестирање појединих салда рачуна или трансакција из којих је произашло неко салдо рачуна. Тестирање података се може извршити за сваки елемент популације или за изабрану групу елемената популације.

Врсте ревизорских поступака

Ниже наведени поступци прибављања ревизорских доказа могу се користити као поступци процене ризика, тестови контрола или поступци суштинских испитивања, у зависности од контекста њихове примене:

- преглед евиденција или документације,
- преглед материјалних средстава као и увид у њихово стање,
- посматрање,
- испитивање,
- потврђивање,
- рачунска контрола,
- поновно извршавање/извођење,
- аналитички поступци.

Мања правна лица

Прибављање ревизорских доказа код мањих правних лица, поготову у односу на тврдњу о потпуности, може представљати проблем, јер је власник уједно и управљач, те због тога постоји могућност да неки послови/трансакције нису ни унети/евидентирани у пословним књигама. Опште узев, постоји ризик да не постоје интерне контроле којима би се обезбеђивало да су све трансакције унете и рачуноводствени систем и евидентирани. Због тога је потребно да ревизор приликом сагледавања и оцене тврдње о потпуности обрати пажњу и ако оцени да контроле нису одговарајуће, размотри да ли је само са извршавањем поступака суштинског испитивања, могао прибавити довољно одговарајућих ревизорских доказа.

Појединачна питања унутар групе “Ревизорски докази”

III.1. ДА ЛИ СУ ПРИ ПРВОМ АНГАЖОВАЊУ СПРОВЕДЕНИ ПОСТУПЦИ ПРОВЕРЕ ПОЧЕТНИХ СТАЊА?

МСР:510; МСР; 705;

Основни захтев стандарда

Када се ревизија финансијских извештаја код правног лица обавља по први пут, ревизор треба да прибави задовољавајуће доказе да почетна стања не садрже погрешне исказе који материјално значајно утичу на финансијске извештаје текућег периода или, ако је то применљиво, да су извршене измене одговарајуће рачуноводствено обухваћене и обелодањене.

Ревизор, такође, треба да провери да ли су рачуноводствене политике текућег периода доследно примењиване у вези са почетним стањима и да ли су промене политика правилно рачуноводствено обухваћене или обелодањене (тачка III.2).

Објашњења за дато питање

Ако је ревизија финансијских извештаја за претходни период обављена од стране другог ревизора, ново изабрани ревизор треба да успостави комуникацију са њим и да, по могућности, изврши преглед његове радне документације за тај период. Ревизор треба да размотри и професионалну стручност и независност претходног ревизора. Ако је за претходни период издат модификовани извештај, ревизор треба да обрати посебну пажњу на питања која су имала за последицу модификовано мишљење.

Када ревизија финансијских извештаја претходног периода није вршена, када није ступио у комуникацију са претходним ревизором или је на основу такве комуникације закључио да се не може ослонити на рад претходног ревизора, ревизор треба да планира извршавање одговарајућих ревизорских процедура и да процени да ли му ревизорске процедуре које ће применити у текућем периоду могу пружити адекватне доказе о почетним стањима и да, уколико то није случај, размотри питање ограничавања обима рада и утицај на извештај ревизора (такође видети I.4).

Други поступци за проверу почетних стања укључују за:

1. Обртна средства и краткорочне обавезе

За обртна средства и краткорочне обавезе, доказ се може прибавити обављањем ревизорских поступака као што су: провера наплата и плаћања почетних стања потраживања и обавеза извршених у текућем периоду. Ови поступци могу да обезбеде ревизорски доказ о постојању салда потраживања/обавеза, правима и обавезама, потпуности обухватања и исказаној вредности на почетку периода. Међутим, ревизору је знатно теже да се увери у стање залиха на складишту на почетку периода и због тога су неопходни додатни поступци као што су посматрање пописа залиха на одређени дан, усаглашавање документације о улазу и излазу залиха у/из складишта и упоређење са почетним стањем, затим спровођење тестова разграничења. Комбинацијом ових поступака се може обезбедити задовољавајући ревизорски доказ.

2. Дугорочна средства и обавезе

За дугорочна средства и обавезе као што су основна средства, дугорочни пласмани, дугорочни кредити, ревизор обично испитује евиденције и документацију која чини подлогу за почетна стања, врши прибавље потврде од трећих страна и др.

Разматрање почетних стања укључују и питања као што су потенцијалне и преузете обавезе које су постојале на почетку периода и која захтевају обелодањивања.

Контролор квалитета треба посебну пажњу да обрати на поступке које је ревизор спровео и закључке које донео у погледу почетних стања, као да ли је изразио врсту мишљења које у датим околностима примерена у складу са захтевима МСР 510: Прва ревизорска ангажовања - Почетна стања и МСР 705: Модификације мишљења у извештају независног ревизора.

III.2. ДА ЛИ ЈЕ ПРОВЕРЕНО И ДОКУМЕНТОВАНО ДА СУ РАЧУНОВОДСТВЕНЕ ПОЛИТИКЕ ОДГОВАРАЈУЋЕ И ДА СУ КОНЗИСТЕНТНО ПРИМЕЊЕНЕ ?

МСР: 315; МСР: 510; МСР: 705;

Основни захтев стандарда

Ревизор треба да се увери да су рачуноводствене политике одговарајуће одабране у односу на делатност правног лица и да су конзистентно примењене из периода у период, односно да су у случају промена ефекти на финансијске извештаје одговарајуће рачуноводствено обухваћени/исказани и обелодањени.

Објашњења за дато питање

У почетним стањима се одражавају ефекти рачуноводствених политика примењених у састављању финансијских извештаја претходног периода .

Стога, у односу на почетна стања, ревизор такође треба да размотри и питање да ли су та стања исказана уз примену одговарајућих рачуноводствених политика, као и да ли су политике конзистентно примењене у текућем периоду тако да обезбеђују упоредивост података. Ако је дошло до промене рачуноводствених политика или промене у њиховој примени, ревизор треба да размотри разлоге за промене, да ли су

те политике примерене правном лицу и да ли су ефекти промена рачуноводствено правилно обухваћени и обелодањени у финансијским извештајима који су предмет ревизије.

Ако рачуноводствене политике у текућем периоду нису доследно примењиване у вези са почетним стањима и/или ако промене нису примерене, нити одговарајуће рачуноводствено обухваћене и обелодањене, ревизор треба да изрази модификовано мишљење у складу са захтевима МСР 705.

III.3. ДА ЛИ СУ ТОКОМ РЕВИЗИЈЕ ПРОВЕРАВАНИ ФАКТОРИ РИЗИКА КРИМИНАЛНЕ РАДЊЕ?

МСР:240; МСР 240: Прилог 1, Прилог 2, Прилог 3

Основни захтев стандарда

Приликом извођења ревизорских поступака, оцене резултата добијених тим поступцима и формирања закључака и изражавања мишљења, ревизор треба да узме у обзир и ризик од значајно погрешних исказа у финансијским извештајима који настају због криминалних радњи.

Објашњења за дато питање

Приликом разматрања криминалних радњи за ревизора су значајне две врсте намерних погрешних исказивања:

- намерно погрешно извештавање у криминалне сврхе, и
- погрешан исказ због присвајања средстава.

Фактори ризика

1. Намерно погрешно извештавање

Ревизор треба да има у виду и размотри три услова која су обично присутна код криминалне радње:

1. подстицаји или притисци да се криминална радња изврши
2. уочена могућност извршавања и
3. могућност правдања криминалне радње.

При том, треба да се размотри и следеће:

- карактер и интегритет руководства и њихов утицај на контролно окружење (на пример јаки унутрашњи/спољашњи притисци за постизање унапред постављених резултата који могу бити и нереално постављени од стране власника/управе, неефективна интерна контрола и надзор, као и могућност заобилажења контрола од стране руководства и др.),
- природа и стање привредне гране у којој клијент послује,

- карактер привредних активности (комплексне трансакције, значајне трансакције са повезаним странама; имовина, обавезе, приходи и расходи засновани на значајним проценама) и питање финансијске стабилности клијента.

2. *Присвајање средстава*

- изложеност средстава са становишта злоупотребе/присвајања,
- интерне контроле.

Ревизор треба да има у виду да извештавање у криминалне сврхе често укључује заобилажење контрола од стране руководства које може бити извршено путем:

- евидентирања фиктивних трансакција, нарочито при крају обрачунског периода ради манипулисања пословним резултатом,
- неодговарајућих измена претпоставки и просуђивања коришћених при процени одређених билансних позиција,
- изостављања, одлагања признавања или признавања у погрешном периоду догађаја и трансакција који су се десили током извештајног периода,
- прикривања или необелодањивања чињеница које могу утицати на износе приказане у финансијским извештајима,
- комплексних трансакција које резултирају искривљеном презентацијом финансијских извештаја или пословног резултата правног лица,
- преправљања евиденција или услова у вези са значајним или неуобичајеним трансакцијама.

Контролор квалитета треба да процени, да ли је ревизор током обављања ревизије разматрао факторе ризика од погрешног извештавања у криминалне сврхе и ризике од присвајања средстава и да ли је спровео ревизорске поступке као одговор на процењене ризике.

Контролор квалитета треба да се увери да је ревизор документовао рад по овим питањима, у складу са МСР 240: “Одговорност ревизора за разматрање криминалних радњи у ревизији финансијских извештаја”, а према следећем:

- контролном листом фактора ризика од намерног погрешног извештавања која садржи, најмање, питања дата у Прилогу 1 уз МСР 240,
- радним папирима на којима је извршио поступке описане у Прилогу 2 уз МСР: 240, које је, у конкретном случају, оценио неопходним, - документовањем рада извршеног у односу на околности које указује на могућност постојања криминалне радње, а који укључују: неусклађеност рачуноводствених евиденција, противречне или недостајуће доказе, проблематичне или неуобичајене односе између ревизора и руководства и остала питања садржана у Прилогу 3 уз МСР 240.

Неки од ревизорских поступака које ревизор треба да изврши као одговор на факторе ризике од криминалне радње (описаних у Прилогу 2 уз МСР 240), укључују:

1. изненадне/ненајављене посете локацијама или извршавање одређених тестова без претходне најаве,
2. промене у приступу обављања ревизије за текућу годину (на пример, усмена комуникација са главним купцима и добављачима као додатак конфирмацијама у писаној форми),

3. детаљно испитивање значајних, несвакидашњих ставки, корекција на крају године, трансакција са повезаним странама,
4. извршавање суштинских аналитичких поступака на дисагрегираним подацима (по локацијама, пословним линијама, месецима),
5. испитивање/интервјуисање запослених,
6. коришћење рада стручњака,
7. спровођење ревизорских поступака уз помоћ компјутера,
8. комуникацију са другим ревизорима који врше ревизију једног или више повезаних правних лица,
9. прибављање додатних ревизорских доказа из екстерних извора.

Контролор квалитета треба да провери и да ли је ревизор, обавио стандардима захтеване поступке, који су примерени у датим околностима, као и специфичне поступке, односно поступке за поједине позиције и аспекте који се односе на пример на признавање прихода, залихе, процене које користи руководство, као и специфичне поступке који представљају одговор на ризике од присвајања средстава. Детаљан преглед примера поступака као одговор на факторе ризика материјално погрешних исказа услед криминалне радње (које сходно конкретним околностима/ангажману треба применити), дат је у наведеном Прилогу 2 уз МСР: 240.

III.4. ДА ЛИ СУ ИЗВРШЕНИ ПОСТУПЦИ У ВЕЗИ СА ИДЕНТИФИКАЦИЈОМ И ОБЕЛОДАЊИВАЊЕМ ПОВЕЗАНИХ СТРАНА, ЕФЕКТИМА ТРАНСАКЦИЈА И НАПЛАТИВОШЋУ ПОТРАЖИВАЊА ОД ПОВЕЗАНИХ СТРАНА?

МСР: 550; МРС 24;

Основни захтев стандарда

Ревизор треба да изврши поступке ревизије на основу којих може да прибави задовољавајући ревизорски доказ да је руководство идентификовало све повезане стране, значајне трансакције са повезаним странама и да је извршило одговарајућа обелодањивања у напоменама уз финансијске извештаје.

Ревизор треба да буде упознат са дефиницијом повезаних страна датој у МСР 240.10 б) и захтевима тог стандарда, а такође са захтевима садржаним у Међународном рачуноводственом стандарду (МРС) 24: “Повезане стране”, укључујући и захтеве који се односе на обелодањивања у финансијским извештајима.

Објашњења за дато питање

Приликом разматрања и ревизије трансакција између повезаних страна, ревизор треба да има у виду да најризицијна тврдња, везана за ово питање, је да ли је трансакција стварно настала (обављена), и ако јесте да често њихова суштина не одговара исказаној форми. Стога ревизор треба да изврши проверу уговора и споразума на којима се заснивају трансакције са повезаним странама и процењивање да ли постоји или не постоји пословна оправданост или се у трансакцијама учествује како би се извршило нетачно финансијско извештавање или прикрила злоупотреба имовине.

Ревизор треба да изврши поступке суштинског испитивања у односу на одмеравање и исказивање трансакција између повезаних страна (питање трансферних цена) и обелодањивање које се захтева по МРС 24: Повезане стране.

Приликом обављања поступака ревизије, ревизор треба да обрати пажњу на трансакције које су неуобичајене у датим околностима, а које могу указивати на постојање повезаних страна које до тада нису идентификоване, као на пример трансакције које:

- имају неуобичајене услове (неуобичајено високи попусти, велики број повраћаја), неуобичајене цене, каматне стопе, гаранције, услове плаћања,
- немају логичне пословне разлоге за настанак,
- указују да се суштина и форма разликују,
- правно лице обрађује на начин који одступа од редовних процедура,
- могу бити неевидентирани због тога што се ради о бесплатном коришћењу просторија и других ресурса или бесплатном пружању услуга од стране руководства.

У току ревизије треба да буду спроведене детаљне провере пословних догађаја и салда рачуна, нарочито преглед трансакција пред крај године, преглед трансакција које се односе на пласмане (куповине/продаје акција/удела), прибављање независних потврда стања, провере наплате потраживања након датума биланса стања и друго, сходно околностима.

Контролор квалитета је, приликом прегледа рада који је ревизор обавио у фази планирања ангажмана, стекао сазнања о томе да ли је ревизор прибавио информације и извршио идентификовање и процену ризика од повезаних страна (тачка II.19).

У овом делу он треба да провери да ли је ревизор, као резултат те процене, извршио неопходне поступке ревизије за повезане стране, да ли је дошао до одговарајућих закључака и да ли је све то документовао. При том треба имати у виду да у случајевима када је у планским документима унет коментар да нема повезаних страна и трансакција, то није довољно, већ је потребно да ревизор надаље (током фазе прикупљања доказа), изврши одговарајуће поступке којим би такав закључак документовано потврдио или дошао до нових сазнања о њиховом постојању.

Уколико ревизор није у могућности да прибави довољно одговарајућих доказа о повезаним странама и трансакцијама са тим странама или дође до закључка да рачуноводствено обухватање и обелодањивање у финансијским извештајима по том основу није адекватно мора, на одговарајући начин, да модификује мишљење, односно извештај о обављеној ревизији.

Мања правна лица

У пракси су чести случајеви да код мањих правних лица, у приватном или породичном власништву, постоје значајне трансакције између власника/лица из управе и правних лица у њиховом власништву.

Ревизор једног правног лица је често и ревизор за повезана правна лица и због напред наведеног разлога не сматра се да је довољно да обави само процедуре конфирмација/потврђивања стања и трансакција.

Приликом ревизије мањих правних лица, ревизор се може у мањој мери ослонити на овлашћења и одобрења за ревизорске доказе у вези са валидношћу појединих

транзакција са повезаним странама које су ван редовног тока пословања. Стога се врши спровођење других поступака као што је детаљна провера релевантних докумената, потврђивање специфичних аспеката транзакција са релевантним странама или посматрање укључености власника - руководиоца у транзакције.

III.5. ДА ЛИ ЈЕ ИСПИТАНА ПРИМЕРЕНОСТ КОРИШЋЕЊА НАЧЕЛА НАСТАВКА ПОСЛОВАЊА ?

МСР: 570;

Основни захтев стандарда

У току извршавања поступака ревизије и сумирања резултата тог рада, ревизор треба да размотри и донесе закључак о примерености претпоставке наставка пословања, коришћене од стране руководства за припремање и презентацију финансијских извештаја.

Објашњења за дато питање

Основна претпоставка је да ће правно лице наставити са пословањем у догледној будућности, уколико руководство нема намеру или принуду да изврши ликвидацију или обустави пословање. Сходно томе, руководство припрема финансијске извештаје на основу начела сталности у којима се имовина и обавезе исказују коришћењем претпоставке да ће правно лице бити у могућности да средства реализује и обавезе измири у оквиру редовног пословања.

Ревизор треба да има у виду да процена руководства о начелу сталности пословања укључује просуђивање, на одређени дан, о будућим исходима или условима који су по својој природи неизвесни и стога треба да размотри одређене факторе ризика у пословању који се односе на начело сталности пословања.

Неки од најчешће присутних услова и догађаја који доводе до појаве пословног ризика и који, појединачно или заједно узети, могу да изазову значајну сумњу у вези са начелом сталности пословања треба да буду размотрени и размотрени су у фази прибављања разумевања и планирања ревизије.

Контролор квалитета је већ претходно, приликом прегледа рада које је ревизор обавио у поступку стицања разумевања правног лица и његовог окружења у фази планирања ревизије, сагледао да ли је ревизор прибавио и анализирао информације везане за присуство фактора ризика, односно услова и догађаја који могу довести до сумње у примереност коришћења претпоставке о наставку пословања (тачка II.20).

У овом делу контролор квалитета треба да се увери, да ли је ревизор, као резултат тог првог дела рада, правилно проценио ризик постојања услова и догађаја који изазивају оправдану сумњу у вези са начелом наставка пословања и њихов утицај на даље поступке ревизије и извештавање.

Ако су идентификовани догађаји и услови који уносе значајну сумњу у способност правног лица да настави са пословањем по начелу сталности, ревизор треба да захтева

од руководства њихове планове у погледу будућих активности и да изврши оцену да ли ће ови планови побољшати ситуацију и да ли су изводљиви.

Ако правно лице има прогнозу токова готовине ревизор треба да оцени поузданост података који су за исту коришћени и да утврди да ли постоји адекватна подршка за претпоставке на којима се заснива прогноза.

У случајевима када ревизор, на основу испитивања, разматрања и анализирања услова и догађаја, закључи да је претпоставка о начелу сталности примерена али да постоји материјално значајна неизвесност, он проверава да ли су у финансијским извештајима адекватно описани главни догађаји и услови који могу изазвати сумњу, као и планови руководства у односу на те догађаје и услове и да ли је јасно обелодањено постојање таквих услова и догађаја, као и обелодањивање да можда неће моћи да реализује средства и обавезе у нормалном току пословања. У овим случајевима ревизор може издати мишљење без резерви, али уз уношење пасуса са којим скреће пажњу на начело сталности.

Ако ревизор оцени да коришћење претпоставке наставка пословања није примерено у датим околностима, он треба изрази модификовано мишљење у сагласности са захтевима МСР 706.

Мања правна лица

Мања правна лица су често финансирана из кредита добијених од власника/управљача, па због тога може да буде битно да се у току ревизије провери да не постоје догађаји или услови који могу довести до укидања тих извора финансирања, а тиме и до неадекватне финансијске подршке и могућности наставка пословања (уколико није могуће добити кредите из екстерних извора).

Ш.6. ДА ЛИ СУ ИЗВРШЕНИ ПОСТУПЦИ ПРЕГЛЕДА НАКНАДНИХ ДОГАЂАЈА ?

МСР: 560; МРС:10;

Основни захтев стандарда

Ревизор треба да утврди да ли је било догађаја после извештајног периода и да размотри ефекте таквих догађаја на финансијске извештаје и извештај ревизора.

Објашњења за дато питање

Ревизор треба да има у виду да финансијски извештаји коју су предмет ревизије могу бити под утицајем одређених догађаја који се дешавају након датума тих извештаја.

Ревизор треба да изврши поступке помоћу којих прибавља довољно одговарајућих доказа да су сви догађаји до датума извештаја ревизора, који могу захтевати корекције или обелодањивања у финансијским извештајима, идентификовани.

Поступци који имају за циљ идентификацију таквих догађаја требало би да буду извршени што је могуће ближе датуму извештаја независног ревизора. Ти поступци обично укључују следеће:

1. преглед поступака које је руководство установило у циљу идентификације догађаја након датума пресека, односно датума финансијских извештаја,
2. преглед записника са седница акционара/власника удела, управног/извршног и надзорног одбора, одржаних након датума финансијских извештаја, као и упознавање са питањима која су била на дневном реду седница за које записници нису сачињени,
3. преглед последњих расположивих периодичних финансијских извештаја и планова, прогноза о новчаним токовима и других извештаја за руководство,
4. обавештавање о судским споровима код правног заступника/адвоката правног лица,
5. испитивање руководства и, где то примерено, лица овлашћених за управљање о томе, да ли је настао било који накнадни догађај који може имати утицаја на финансијске извештаје. Питања која се том приликом разматрају су:
 - ставке које су биле рачуноводствено исказане на основу прелиминарних, непоткрепљених података, односно процене; њихов статус и ако су реализоване у којим износима су реализоване,
 - да ли је дошло до прихватања нових обавеза, позајмице, гаранције,
 - да ли дошло до продаја значајних средстава, или се продаја планира,
 - да ли је дошло до емитовања нових акција, обвезница или склапања уговора о спајању и да ли планирају статусне промене, укључујући и ликвидацију,
 - да ли је дошло до нових развоја догађаја у односу на ризично процењене области и да ли има изгледа да настану догађаји који могу довести у питање исправност рачуноводствених политика примењених за састављање финансијских извештаја, као на пример догађај који би довео у питање претпоставку о сталности пословања,
 - да ли су било која средства додељена од стране државе или да ли су средства уништена услед пожара или поплаве, других елементарних непогода,
 - да ли је руководство извршило или планира да изврши било коју неуобичајену рачуноводствену корекцију и промене у класификацији и вредновању значајних компоненти финансијских извештаја.

Ревизор треба са посебном пажњом да размотри и узме у обзир захтеве везане за накнадне догађаје садржане у МРС 10: Догађаји после извештајног периода.

За потребе Међународних стандарда ревизије наведени појмови имају следеће значење:

а) „Датум финансијских извештаја“ је датум завршетка последњег периода обухваћеног финансијским извештајима.

б) Датум одобравања финансијских извештаја“ је датум када су сви извештаји од којих се састоји сет финансијских извештаја укључујући и повезане напомене, припремљени и каду су званично одговорна лица потврдила да преузимају одговорност за те финансијске извештаје. (Видети параграф А2)

ц) „Датум извештаја ревизора“ је датум који је ревизор ставио на извештај о финансијским извештајима у складу са ISA 700. (Видети параграф А3)

д) „Датум издавања финансијских извештаја“ је датум када је извештај ревизора и финансијски извештаји над којима је обављена ревизија стављени на располагање _____ трећим _____ странама.

е) „Накнадни догађаји“ – Догађаји који се дешавају између датума финансијских извештаја и датума извештаја ревизора, као и чињенице које су постале познате ревизору после датума извештаја ревизора.

III.7. КАДА СУ ЗАЛИХЕ ЗНАЧАЈНА ПОЗИЦИЈА У ФИНАНСИЈСКИМ ИЗВЕШТАЈИМА, ДА ЛИ ЈЕ РЕВИЗОР ПРИСУСТВОВАО ПОПИСУ?

МСР: 501;

Основни захтев стандарда

Када је вредност залиха значајна позиција у финансијским извештајима, ревизор треба да прибави довољно задовољавајућих доказа о постојању залиха и стању у коме се оне налазе, присуствовањем физичком попису/инвентарисању, осим ако то није изводљиво.

Објашњења за дато питање

Контролор квалитета треба да, на основу расположивих информација, оцени да ли су залихе значајне. Ревизор треба да има доказ о присуствовању попису залиха и извршавању процедура предвиђених стандардом. Ово подразумева да је прибавио и прегледао упутства руководства о попису, да је посматрао поступке утврђивања количина залиха од стране пописних комисија и унос у изворне пописне листе, да је на узорку извршио бројање/мерење и евидентирање на радном папиру и каснију проверу тих ставки наспрам коначних пописних листа, да је извршио поступке у вези са разрешењем евентуалних неслагања, као и провере књижења вишкова и мањкова, односно свођења на стварно стање. Уколико због одређених околности није могао да присуствује попису, ревизор треба да захтева да се изврши попис на неки други датум и да тестира промене настале између два датума пописа залиха. Ако се залихе налазе код трећих лица (консигнација, обрада/дорада), а ревизор није присуствовао њиховом попису, треба да прибави извештај о присуствовању попису од стране другог ревизора или да пошаље захтев и прибави независну потврду о количинама и стању залиха од правног лица код кога се оне налазе.

Ако правно лице користи процене ради утврђивања количина залиха, на пример угља, старог гвожђа и слично, ревизор треба да се увери у прихватљивост основе на којој се врши процена и да, када је то потребно, провери да ли је клијент ангажовао екстерног експерта ради правилности утврђивања стварног стања за такве залихе.

Ако ревизор није присуствовао попису залиха, а извео је алтернативне поступке, он треба да процени да ли је алтернативним поступцима прибавио задовољавајуће доказе о постојању и стању у коме се налазе залихе, како би могао меродавно да закључи да нема потребе да у извештај уноси резерву по основу ограничења обима испитивања.

Уколико то није случај ревизорски извештај треба да буде модификован по овом питању и контролор квалитета треба да провери да ли је исто извршено.

III.8. ДА ЛИ ЈЕ У СЛУЧАЈУ ЗНАЧАЈНИХ СРЕДСТАВА/ПОТРАЖИВАЊА И ОБАВЕЗА ПЛАНИРАНО И ИЗВРШЕНО ПРИБАВЉАЊЕ ЕКСТЕРНИХ ПОТВРДА?

МСР: 505;

Основни захтев стандарда

Ревизор треба да процени да ли је потребно да користи екстерне потврде, како би прибавио довољно одговарајућих доказа за поткрепљивање појединих тврдњи у финансијским извештајима.

Објашњења за дато питање

Приликом утврђивања потребе за коришћењем екстерних потврда, ревизор треба да размотри процењени ризик материјално погрешног исказа на нивоу тврдње и начин на који ће ревизијски докази из других планираних поступака ревизије смањити ревизијски ризик на прихватљиво низак ниво.

Ревизор треба у фази планирања да изврши процену потребе коришћења екстерних потврда за поједина салда рачуна или друге информације, као и форму у којој ће их захтевати.

Екстерне потврде се најчешће користе за салда рачуна-средства/потраживања и обавезе, али нису ограничене на само те позиције. Екстерне потврде се могу тражити и за: потврду услова или промена услова значајних уговора (кредита, уговора о набавкама/продаји), потврде о непостојању “договора о повраћају” које могу утицати на признавање прихода и др. Екстерне потврде се најчешће користе за поткрепљивање следећих тврдњи: постојање, права и обавезе, разграничење и обелодањивање.

Екстерну потврду ревизор може захтевати у различитој форми: негативна, позитивна и комбинација те две форме. Позитивна форма потврде, у којој се не наводи износ или друга захтевана информација (тзв. “бланко” захтев), већ се од пошиљаоца одговора захтева да их сам унесе, обезбеђује, у принципу, поузданији ревизорски доказ. Опште узев, сматра се да ова форма треба да буде коришћена за екстерне потврде стања. Негативна форма захтева за екстерну потврду пружа мање убедљив ревизијски доказ и не треба је користити као једини суштински поступак осим у случајевима:

- када је процењени ниво ризика материјално погрешних исказивања низак, а прикупљено је довољно адекватних доказа о оперативној ефективности контрола значајних за тврдњу,
- када треба потврдити великог броја малих хомогених салда рачуна, трансакција или околности,
- када се очекује веома ниска стопа одступања од исказаних података/информација
- када ревизор није свестан околности или услова које ће утицати да прималац захтева за негативну потврду одбаци/не одговори на такве захтеве
- када се очекује веома ниска стопа одступања од исказаних података/информација

III.9. DA LI JE NAD PROCESOM PRIBAVLJANJA EKSTERNIH POTVRDA I VREDNOVANJA DOBIJENIH ODGOVORA USPOSTAVLJENA ODGOVARAJUĆA KONTROLA?

МСР: 505;

Објашњења за дато питање

У обављању поступака прибављања екстерних/независних потврда, ревизор треба да обезбеди контролу над процесом избора лица којима ће захтев бити послат, као и над припремом и слањем захтева и примљеним одговорима. Уколико су писма са одговорима пристизала директно на адресу ревизора (а не клијента), сматра се да је њихова поузданост већа.

Ревизор треба да се увери у веродостојност одговора, на пример провером да ли су они на меморандуму пошилаоца и да ли су одговарајуће оверени. Ревизор треба да изврши упоређивање стања по књигама клијента и стања по одговорима његових пословних партнера и да у случају разлика утврди узроке неслагања. Разлике могу да указују на грешке у евиденцијама клијента ревизије. Ревизор треба да утврди разлоге неслагања, да ли се ради о грешкама и да ли исте имају материјално значајан утицај на финансијске извештаје.

Контролор квалитета треба да се увери да је ревизор разматрао разлоге и учесталост неслагања између стања по књигама клијента и стања по одговору његових пословних партнера, и да је одредио природу, време и обим поступака неопходних да се прибаве додатни докази.

У случајевима када, ни после ургенције, не добије одговор на упућени захтев, ревизор треба да спроведе алтернативне поступке ревизије. Алтернативни поступци треба да буду такви да обезбеде доказе о тврдњама, који су требали да буду обезбеђени путем захтева за екстерну потврду (на пример, проверама плаћања/наплата после датума биланса стања, провером преписки са купцима и добављачима, испитивањем пријемница/отпремница и др).

Приликом формирања закључка о стањима и другим информацијама за које користи екстерне потврде, ревизор треба да узме у обзир следеће:

- поузданост одговора у потврдама и алтернативних поступака,
- природу неслагања података, учесталост и узроке неслагања,
- доказе које је прибавио другим поступцима ревизије.

Ревизор треба да процени поузданост информација добијених екстерним потврдама. На поузданост ревизорског доказа добијеног екстерним потврдама утичу компетентност пошилаоца одговора и познавање питања на које се тражи одговор, његова независност, овлашћење да пошаље одговор.

Поред тога, ревизор треба да спроведе све захтеване поступке, укључујући и алтернативне поступке и да резултате истих узме у обзир при формирању закључака. Ако ревизор спроводи поступке независне конфирмације стања пре краја године, он треба да изврши поступке провера трансакција насталих од датума под којим је захтевана екстерна потврда до датума биланса стања (провере за међупериод).

III.10. DA LI SU ZAHTEVANE INFORMACIJE OD ADVOKATA I DA LI SU SPROVEDENI POTREBNI POSTUPCI U VEZI SA DOBIJENIM INFORMACIJAMA?

MCP: 501;

Основни захтев стандарда

Ревизор треба да спроведе поступке на основу којих прибавља сазнања о свим судским споровима, претњама за спорове, одштетним захтевима који могу имати значајан утицај на финансијске извештаје.

Објашњења за дато питање

Ревизор треба да спроведе следеће поступке:

- захтева од руководства прегледе судских спорова и процене њихових исхода, односно финансијских ефеката (укључујући и трошкове спора), захтевао прегледе са претњама спором - одштетене захтеве, прибавио изјаве руководства по питањима потпуности презентованих информација о судским споровима и потенцијалним судским споровима,
- прегледа записнике са седница органа управе, кореспонденцију са правним заступником,
- изврши провере рачуна на којима се евидентирају трошкови спорова и резервисања,
- искористи било коју другу интерну и екстерну информацију коју је прибавио о активностима клијента ревизије по питањима судских спорова.

У случајевима када клијент ангажује адвоката, ревизор треба да састави и пошаље писмо адвокату (које потписује руководство) у ком се захтева да он директно извести ревизора о судским споровима, проценама исхода истих у односу на ефекте на финансијске извештаје. У случајевима када клијент није ангажовао адвоката, ревизор такве информације прибавља од правне службе и руководства у форми изјаве. Ако клијент не да дозволу ревизору да ступи у директан контакт са адвокатом, то се сматра ограничавањем обима његовог рада и може да доведе до изражавања мишљења са резервом или уздржавајућег мишљења. У случајевима када адвокат одбије да пружи одговор у прикладној форми (на пример о процени исхода и ефеката), а ревизор не може да прибави доказе алтернативним поступцима, то такође може да доведе до ограничавања обима ревизије и изражавања мишљења са резервом или уздржавајућег мишљења (у зависности од значаја спора и потенцијалних ефеката).

Мања правна лица

Мања правна лица обично немају ангазоване правне заступнике/адвокате и због тога ревизор прибавља информације од правне службе и руководства и изјаве руководства у писаној форми. Треба имати у виду да је код малих правних лица у руководству и власник и стога сама писана изјава не обезбеђује довољан ревизорски доказ.

III.11. КАДА СУ ДУГОРОЧНА УЛАГАЊА У ХАРТИЈЕ ОД ВРЕДНОСТИ И УДЕЛИ МАТЕРИЈАЛНО ЗНАЧАЈНИ У ОДНОСУ НА ФИНАНСИЈСКЕ ИЗВЕШТАЈЕ ДА ЛИ ЈЕ ПРИБАВЉЕНО ДОВОЉНО ДОКАЗА У ПОГЛЕДУ ЊИХОВОГ ПОСТОЈАЊА, ВРЕДНОВАЊА И ОБЕЛОДАЊИВАЊА?

МСР: 540;

Основни захтев стандарда

Уколико је вредност дугорочних финансијских улагања (удела и утрживих хартија од вредности) материјално значајна у односу на финансијске извештаје, ревизор мора да прикупи довољно одговарајућих доказа у погледу њиховог вредновања и обелодањивања.

Објашњења за дато питање

Поступци ревизије у вези са дугорочним улагањима у хартије од вредности, уобичајено садрже следеће:

- разматрање да ли је клијент способан да настави с поседовањем ових улагања на дугорочној основи,
- разговор са руководством о намерама да и даље држи ова улагања као дугорочна,
- прибављање писане изјаве руководства о овим питањима,
- преглед финансијских извештаја правних лица код којих клијент има улагања,
- увид у котирање на тржишту хартија од вредности и упоређивање са вредностима исказаним у пословним књигама и, када је то потребно, проверу да ли су извршене одговарајуће корекције и професионалним стандардима захтевана обелодањивања.

Након спроведених поступака ревизор треба да сагледа и оцени вредност удела и утрживих хартија од вредности и да испита да ли располаже са довољно одговарајућих доказа за вредновање, класификацију и захтевана обелодањивања, како би се могао уверити да су иста исправно извршена.

III.12. ДА ЛИ ЈЕ ПРИБАВЉЕНО ДОВОЉНО ОДГОВАРАЈУЋИХ ДОКАЗА О ПОСТОЈАЊУ, ВРЕДНОВАЊУ И КЛАСИФИКАЦИЈИ ГОТОВИНСКИХ ЕКВИВАЛЕНАТА И ГОТОВИНЕ?

МСР:315; МСР:500; МСР 505;

Основни захтев стандарда

Ревизор треба да прибави довољно одговарајућих доказа о постојању, вредновању и презентацији готовине и готовинских еквивалената.

Објашњења за дато питање

Приликом ревизије готовинских еквивалената и готовине, ревизор треба да се увери да: исказани готовински еквиваленти и готовина постоје; правно лице поседује право над њима, нема ограничења над коришћењем, као и да су одговарајуће вреднована и обелодањена у финансијским извештајима. Поступци верификације укључују проверу физичког постојања (попис/бројање) готовинских еквивалената и готовине, прибављање независних екстерних потврда стања, провере трансакција обављених преко рачуна, укључујући и захтеве Закона о прању новца и финансисрању тероризма.

У погледу вредновања, ревизор треба да провери да ли је, за готовину и еквиваленте готовине у страним средствима плаћања, правилно извршено прерачунавање и исказивање по курсу на датум биланса стања.

III.13. ДА ЛИ ЈЕ ИЗВРШЕН ПРЕГЛЕД ЗАПИСНИКА СА СЕДНИЦА ОРГАНА УПРАВЉАЊА И ДА ЛИ ЈЕ ПРОВЕРЕНА РЕАЛИЗАЦИЈА ЗНАЧАЈНИХ ОДЛУКА И ЊИХОВИ ЕФЕКТИ У ФИНАНСИЈСКИМ ИЗВЕШТАЈИМА?

МСР: 230; МСР: 560;

Основни захтев стандарда

Ревизор треба да прибави довољно одговарајућих ревизорских доказа којим поткрепљује тврдњу да је извршио преглед и идентификацију догађаја и услова како оних до датума биланса стања, тако и оних насталих од тог датума па до датума извештаја ревизора, а који могу имати утицаја на финансијске извештаје.

Објашњења за дато питање

Ревизор треба да изврши преглед и читање записника са седнице акционара/власника удела, управног одбора, надзорног одбора и других органа управљања и руковођења, упознавање са питањима која су на њима разматрана са циљем да се идентификују догађаји и услови од утицаја на финансијске извештаје.

Поступцима прегледа записника треба обухватити период који се односи на целу текућу годину за коју обавља ревизију (све до датума биланса стања), да би идентификовао

одлуке органа управљања које имају утицај на финансијске извештаје и да би извршио проверу да ли су оне реализоване, односно да ли су се одразиле у финансијским извештајима и ако нису, да испита разлоге и ефекте на финансијске извештаје.

Преглед записника треба извршити и за накнадне догађаје, односно од датума биланса стања до датума који је што ближи датуму извештаја ревизора (овај део је размотрен у оквиру тачке III.6.).

У оба случаја ови поступци имају за циљ идентификовање догађаја и услова који могу захтевати корекције или обелодањивања у финансијским извештајима.

Мања правна лица

Ревизори се често позивају на чињеницу да су, код мањих правних лица, власник и управа једна особа, да нема записника и одлука у писаној форми које би могли да прегледају. У случају ревизије мањих правних лица, поступци провера се углавном заснивају на разговору са власником/управљачем о чему ревизор треба да сачини радне папире/белешке, а мање на записницима и другим од клијента стављеним на располагање документима у писаној форми.

III.14. ДА ЛИ СУ У СЛУЧАЈУ КОРИШЋЕЊА РЕЗУЛТАТА РАДА СТРУЧЊАКА И РЕВИЗОРА КОМПОНЕНТИ ГРУПЕ ИЗВРШЕНИ ПОСТУПЦИ ОЦЕНЕ КОМПЕТЕНТНОСТИ, ОБЈЕКТИВНОСТИ И РЕЗУЛТАТА ЊИХОВОГ РАДА?

МСР: 620; МСР: 510;

Основни захтев стандарда

Ревизор треба да оцени да ли је рад стручњака прихватљив као ревизијски доказ у односу на одређену тврдњу, изнету у финансијским извештајима, која је предмет испитивања.

Објашњења за дато питање

Оцена рада стручњака, поред испитивања његовог кредибилитета, укључује разматрање:

- извора коришћених података,
- коришћених претпоставки и метода и њихове конзистентности са претходним периодима,
- резултата рада стручњака у односу на ревизорово опште познавање пословања, као и у односу на резултате других поступака ревизије.

Уколико резултати рада стручњака не обезбеђују довољно одговарајућих ревизорских доказа или ако резултати нису конзистентни са осталим ревизорским доказима, ревизор треба да разреши таква питања кроз додатан рад и стручњака и ревизора или ангажовање другог стручњака.

У случајевима када издаје немодификовани извештај, ревизор не треба да врши позив на резултате рада стручњака. Ако на основу резултата рада стручњака, ревизор одлучи да изда модификовани извештај, приликом објашњавања природе модификације може да буде прикладно да изврши позив на рад стручњака, укључујући његов идентитет и степен укључивања (о овоме се може захтевати претходна дозвола стручњака).

У случајевима када ревизију компоненти групе врши други ревизор, ревизор групе треба да размотри питања као што су: испуњавање етичких захтева који су релевантни за ревизију групе, а посебно да ли је независтан, професионалне компетенције ревизора компоненте, ревизорску методологију коју користи, заједничке политике и

процедуре контроле квалитета и професионалног надзора, дисциплине и екстерног уверавања о квалитету.

Ревизор групе треба да омогући приступ ревизора компонети, општој стратегији и плану ревизије групе обично путем посебних инструкција, тзв “пакета за консолидацију”, у коме су дефинисани сви захтеви које ревизор компонети треба у ревизији да изврши. Ревизор групе треба да изврши преглед ревизорске документације ревизора компоненти у мери и на начин који је одговарајући и који му омогућава коришћење резултата рада који је такав ревизор извршио.

Кључни ревизорски партнер на нивоу групе се мора уверити да ревизори компонети поседују одговарајућу компетентност и способност. Он је такође одговоран за усмеравање, надзор и перформансе ревизорског ангажовања на нивоу групе.

III.15. ДА ЛИ СУ ПРИБАВЉЕНЕ ИЗЈАВЕ РУКОВОДСТВА У ПИСАНОЈ ФОРМИ И ДА ЛИ ОНЕ САДРЖЕ СВЕ ПОТРЕБНЕ, ОПШТЕ ПРИМЕНЉИВЕ ИЗЈАВЕ, КАО И ОНЕ СПЕЦИФИЧНЕ ЗА ДАТО ПРАВНО ЛИЦЕ?

МСР: 580;

Основни захтев стандарда

Ревизор треба да прибави писане изјаве руководства и где је применљиво лица овлашћених за управљање у којима они наводе да су, по њиховом најбољем знању и уверењу: испунили своје одговорности у вези са припремом финансијских извештаја; да гарантују да су ставили на располагање ревизору све релевантне информације и омогућили му приступ у складу са договореним условима ревизорског ангажовања; да су све трансакције евидентирани и исказане у финансијским извештајима.

Објашњења за дато питање

Ревизор треба да захтева и прибави изјаве у писаној форми којима руководство прихвата своју одговорност за припрему и презентацију финансијских извештаја у складу са применљивим оквиром финансијског извештавања, као и одговорност за друге изјаве по питањима која су оцењена, појединачно или кумулативно посматрано, као значајна за финансијске извештаје. У писане изјаве треба да буде укључен преглед некоригованих погрешних исказивања. Садржина писаних изјава треба да буде прилагођена конкретној ревизији.

Ревизор, поред ових обавезних, може захтевати и посебне писане изјаве у циљу подршке једне или више тврдњи у финансијским извештајима.

Уколико ревизор има питања везаних за компетентност и етичке вредности руководства, а посебно ако сматра да писане изјаве нису у сагласности са другим ревизорским доказима он треба да обави друге поступке ревизије како би решио то питање.

Изјаве треба да буду потписане од стране чланова руководства или, ако је то случај, лица овлашћених за управљање који имају главну одговорност за правно лице и финансијска питања правног лица. Изјаве руководства, обично носе исти датум као извештај ревизора.

Изјаве руководства не могу да буду замена за друге ревизорске доказе, за које се разумно, може очекивати да буду доступни ревизору.

Када процени да писане изјаве нису поуздане или у случају када руководство није доставило захтеване писане изјаве ревизор, приликом изражавања мишљења, треба да поступи складу са захтевима МСР 705: Модификације у извештају ревизора.

III.16. ДА ЛИ РЕВИЗОРСКА ДОКУМЕНТАЦИЈА ОМОГУЋАВА ПРИКАЗ ИЗВРШЕНИХ ПОСТУПАКА, ТОКОМ РЕВИЗИЈЕ ИСКРСЛИХ ПРОБЛЕМАТИЧНИХ ПИТАЊА И ПРЕДУЗЕТИХ МЕРА, КАО И ЗНАЧАЈНИХ ПИТАЊА И ДОНЕТИХ ЗАКЉУЧАКА ?

МСР: 230;

Основни захтев стандарда

Ревизор треба да сачини ревизорску документацију која пружа доовљно адекватних доказа да је ревизија планирана и извршена у складу са МСР и применљивим законским и регулаторним захтевима. Ревизорска документација треба да буде у одговарајућој мери свеобухватна и детаљна и да обезбеди потпуно разумевање обављених поступака и закључака произашлих из обављања ревизије који служе као основа за извештај ревизора.

Објашњења за дато питање

Ревизор треба благовремено да припреми ревизорску документацију која треба да садржи: документацију о планирању ревизије, доказе о природи, времену и обиму извршених поступака ревизије и њиховим резултатима/закључцима произашлих из прибављених ревизорских доказа. Радни папири треба да садрже и доказе да је над радом тима и обављањем ревизије вршен надзор, односно доказе о прегледу и контроли квалитета у складу са МСР.

Форма, садржај и обим ревизорске документације је питање стручног просуђивања. Међутим, стандардима се захтева да ревизорска документација буде припремљена на начин да други ревизор са искуством, који није претходно радио на ревизији датог клијента, може да разуме посао који је обављен (природу, обим време, делокруг), резултате ревизорских поступака и прикупљене доказе, значајна питања до којих се дошло током ревизије, као и основе за главне одлуке/закључке које је ревизор донео.

На форму и садржај ревизорске докуменатације има утицаја и врста ангажмана, форма извештаја коју ревизор издаје, природа и сложеност делатности клијента, природа и стање рачуноводственог система и система интерне контроле клијента, обим просуђивања који се захтева и користи у састављању финансијских извештаја, природа и обим идентификованих одступања, неопходност усмеравања, надзора и прегледа рада чланова тима, ревизорска методологија и алати, захтевани специфични начини и

технике ревизије. У циљу унапређења ефикасности ревизорског рада, сврсисходно је користити стандардизоване форме ревизорске документације.

Радни папири треба да омогуће приказ извршених поступака, проблематичних питања искрслих током ревизије и по том предузетих мера, као и значајних питања и донетих закључака.

Значајна питања укључују: 1. питања која узрокују значајне ризике; 2. резултате ревизорских поступака који указују да постоји могућност да су финансијске информације материјално погрешне; 3. да постоји потреба ревидирања првобитне процене висине ризика; 4. околности које узрокују тешкоће приликом примене ревизорских поступака; 5. налазе који могу условити модификовање извештаја ревизора.

III.17. ДА ЛИ НА РЕВИЗОРСКОЈ ДОКУМЕНТАЦИЈИ ПОСТОЈИ ДАТУМ И ПОТПИС ЛИЦА КОЈИ СУ ИХ САЧИНИЛА И ДАТУМ И ПОТПИС ИСКУСНИЈИХ ЧЛАНОВА ТИМА КОЈА СУ ВРШИЛА ЊИХОВ ПРЕГЛЕД

МСР: 220; МСР: 230;

Основни захтев стандарда

Одговорност за преглед радних папира се додељује искуснијим члановима тима који прегледају рад обављен од стране мање искусних чланова тима.

Објашњења за дато питање

Ревизорска документација/радни папир треба да садржи на предвиђеном месту, обично у заглављу, датум и потписе чланова тима који су их сачинили, као и датуме и потписе оних лица који имају одговорност за њихов преглед. Искуснији чланови тима, укључујући и кључног ревизорског партнера, прегледају рад извршен од стране мање искусних чланова тима, и том приликом разматрају следеће:

- да ли су рад извршава у складу са МСР, законским прописима и другим регулаторним захтевима,
- да ли постоје значајна питања које захтевају даље разматрање,
- да ли су потребне и да ли су извршене потребне консултације; да ли су закључци у вези са тим питањима документовани и спроведени,
- да ли је потребно да се ревидира природа, време и обим извршеног рада,
- да ли извршени рад подржава донете закључке и да ли су одговарајуће документовани,
- да ли су постигнуто циљеви дефинисани процедурама одређеним за ангажман.

Контролор квалитета треба да се увери да лице задужено за преглед поседује више искуства од чланова тима чији рад прегледа како би могао, на одговарајући начин, обавити и проценити горе наведене захтеве, и да је кључни партнер прегледао радне папире за значајнија питања и да је обављени преглед документован.

Кључни ревизорски партнер треба да благовремено, у одговарајућим фазама обављања ревизије, врши преглед који омогућава благовремено решавање значајних питања и да сагледа и оцени на дан или пре објављивња извештаја ревизора:

- значајна просуђивања, посебно она која се односе на проблематична или спорна питања идентификована током ревизије,
- значајне ризике,
- друга питања које кључни ревизорски партнер сматра значајним.

Обим и време/датум прегледа које обавља кључни ревизорски партнер треба да буде документован.

III.18. ДА ЛИ ЈЕ ИЗВРШЕНА ОЦЕНА ПРИКЛАДНОСТИ МЕРЕЊА И ОБЕЛОДАЊИВАЊА ФЕР ВРЕДНОСТИ У ФИНАНСИЈСКИМ ИЗВЕШТАЈИМА ?

МСР: 540;

Основни захтев стандарда

Ревизор треба да процени да ли су мерења и обелодањивања фер вредности у финансијским извештајима у складу са применљивим оквиром финансијског извештавања.

Објашњења за дато питање

Ревизор треба да изврши ревизорске поступке као одговор на процењени ризик материјално погрешних исказа који се односи на одмеравање и обелодањивање фер вредности у финансијским извештајима правног лица. Због великог броја могућих начина мерења фер вредности, од релативно једноставних до сложених, ревизорови поступци се могу значајно разликовати по природи, обиму и времену. На пример, суштински поступци у вези мерења фер вредности могу обухватити:

1. проверу значајних претпоставки руководства, модела вредновања и повезаних података;
2. вршење независних процена фер вредности ради потврде прикладности мерења извршених од руководства, које укључују и коришћење услуга екстерног стручњака,
3. разматарње утицаја накнадних догађаја на мерење и обелодањивање фер вредности. На пример, трансакција или догађаји који настану након датума биланса стања, али пре завршетка ревизије, могу пружити одговарајуће ревизорске доказе у вези са мерењем фер вредности које је извршило руководство.

Међутим, након датума биланса стања може доћи до промене околности у односу на оне које су постојале на датум биланса стања. Информације о фер вредности након датума биланса стања могу одражавати накнадно настале догађаје, али не и околности које су постојале на датум биланса стања. На пример, цене утрживих хартија од вредности којима се активно трговало, а које су се промениле након завршетка периода, уобичајено не представљају одговарајуће ревизорске доказе о вредности хартија од вредности на крају

извештајног периода. Приликом оцене ревизорских доказа ове врсте, ревизор поступа у складу са МСР 560: Накнадни догађаји и МСР 1: Догађаји након извештајног периода.

Ревизор оцењује да ли је правно лице извршило одговарајуће обелодањивање информација о фер вредности које се захтевају применљивим оквиром финансијског извештавања. Уколико одређена ставка садржи висок степен неизвесности мерења, ревизор процењује да ли су обелодањивања довољна за информисање корисника о таквој неизвесности. На пример, ревизор може да процени да ли су обелодањивања о распону у којима се креће вредност (при чему се у разумној мери верује да се у том распону налази фер вредност), и претпоставке коришћене при утврђивању тог распона, одговарајуће.

Ревизор треба да прибави писане изјаве руководства у вези са мерењем и обелодањивања фер вредности садржане у финансијским извештајима.

III.19. ДА ЛИ ДОСИЈЕ РЕВИЗИЈЕ САДРЖИ КОМПЛЕТАН СЕТ ФИНАНСИЈСКИХ ИЗВЕШТАЈА ПОТПИСАН ОД СТРАНЕ ОВЛАШЋЕНИХ ЛИЦА КЛИЈЕНТА?

МСР: 230; МСР: 700;

Досије ревизије треба да садржи комплетан сет финансијских извештаја потписан од стране овлашћених лица којим преузимају одговорност за исте.

IV. ПИТАЊА ВЕЗАНА ЗА ОБЛАСТИ ИЗАБРАНЕ ЗА ДЕТАЉНУ ПРОВЕРУ ДОКАЗА

Контролор квалитета треба да одабере најмање две области (из биланса стања и биланса успеха) за детаљну контролу квалитета. Критеријум за избор је процењени ризик за одређене области и значај области у односу на финансијске извештаје.

IV.1. ДА ЛИ СУ ЗА ИЗАБРАНЕ ОБЛАСТИ ИДЕНТИФИКОВАНЕ ЗНАЧАЈНЕ КЛАСЕ ТРАНСАКЦИЈА, САЛДА РАЧУНА И ЗА ЊИХ ВЕЗАНЕ ПОГРЕШНЕ ТВРДЊЕ ?

МСР: 500;

Основни захтев стандарда

Ревизор треба да, на довољно детаљан начин, изврши испитивање класа трансакција, салда рачуна, презентације и обелодањивања која су везана за одређену област, како би идентификовао ризик од значајно погрешних тврдњи и на основу тога планирао и обавио потребне ревизорске поступке.

Објашњења за дато питање

Тврдње које се користе у ревизији могу се сврстати у следеће три категорије: 1. тврдње о класама трансакција и догађајима, 2. тврдње о салдима рачуна, 3. тврдње о презентацији и обелодањивањима и исте су размотрене у оквиру дела III: “Прибављање ревизорских доказа” под “Опште” .

Ревизор може одлучити да приликом испитивања неке тврдње за дате области изврши комбиновање на пример, тврдње које се односе на трансакције и догађаје, комбинује са тврдњама које се односе на салда рачуна. Ове могућности контролор квалитета треба да узме у обзир при прегледу.

Контролор квалитета процењује да ли је ревизор приликом ревизије области изабране за детаљну контролу квалитета, идентификовао класе трансакција и салда рачуна и да ли је проверама идентификовао значајно погрешне тврдње које се везују за те класе или салда рачуна. На пример, за залихе: да ли су идентификовали/установили да постојање одређених залиха које се налазе код трећих лица није могло бити прихваћено, пошто пописне листе нису достављене клијенту, нити су трећа лица одговорила на захтев ревизора за потврђивањем; или у односу на тврдњу везану за вредновање, ревизор је установио да су залихе прецењене/потцењене.

IV.2. ДА ЛИ СУ РЕВИЗОРСКИ ПОСТУПЦИ ОДРЕЂЕНИ И ИЗВРШЕНИ НА НАЧИН ДА ОДГОВОРЕ НА ИДЕНТИФИКОВАНЕ РИЗИКЕ?

МСР: 315; МСР: 330; МСР:500;

Основни захтев стандарда

Ревизор треба да идентификује и процени ризике материјално погрешних исказивања на нивоу финансијских извештаја и на нивоу тврдње за класе трансакција, салда рачуна и обелодањивања са циљем да створи основу за планирање, осмишљавање и извршавање поступака ревизије, чија природа, време и обим одговарају процењеним ризицима.

Објашњења за дато питање

Приликом разматрања идентификованих ризика за неку област, ревизор:

- врши процену идентификованих ризика и оцењује да ли они имају утицаја на више тврдњи и да ли су тако високи да могу довести до значајно погрешног исказивања грешке на нивоу финансијских извештаја посматраних у целини,
- процењује која врста погрешног исказивања може да се јави у односу на тврдње (на пример, постојање, права и обавезе, вредновање и потпуност),
- разматра вероватноћу настанка погрешних исказа, укључујући и могућност настанка вишеструких погрешних исказа који могу захтевати посебна ревизорска разматрања.

Код процене ризика који је везан за одређену област ревизор треба да процени ниво инхерентних и контролних ризика везаних за поједине тврдње. У процесу процене ризика ревизор може утврдити да постоје контроле које су постављене са циљем да се грешке спрече, открију и коригују и тиме смањи и одређени ризик. Међутим, он треба да има у виду да је често неопходно више контролних активности, у комбинацији са другим елементима интерне контроле, за превазилажење неког ризика. Насупрот овоме, одређене контролне активности могу имати посебан утицај на тврдње за одређену класу трансакција или салда рачуна. Кад се тиче тврдње “постојање”, она захтева од ревизора да, приликом процене ризика, размотри више других питања као што је на пример, физичка безбедност средстава која надаље укључују и питање постојање контрола које ограничавају приступ средствима и евиденцијама, одобравање приступа рачунарским програмима или датотекама података, периодично утврђивање стварног стања количина (бројањем, мерењем) и упоређивање са износима приказаним у евиденцијама (готовине, хартија од вредности, залиха и другим), као и свођење на стварно стање.

Приликом контроле одабране области, ради процене нивоа ризика, потребно је сагледати раздвајање дужности и одговорности. Додељивање различитим људима одговорности за одобравање трансакција, евидентирање трансакција и надзор над средствима треба да умањи могућност да се било којој особи дозволи да буде у позицији да изврши и прикрије грешке или криминалне радње током уобичајеног вршења дужности те особе.

Контролор квалитета треба да испита, да ли је ревизор изабрао одговарајући поступак за прибављање доказа за одређену област имајући у виду процењене ризике.

Примери питања која се детаљно разматрају, проверавају и оцењују:

Да ли је ревизор планирао и да ли је на одговарајући начин извршио, ако је то било потребно:

Поступке за посматрање/преглед материјалних средстава/имовине

Ови поступци се састоје од посматрања и прегледа ради уверавања у физичко постојање, као и у стање материјалних средстава/имовине. Ови поступци служе као поуздан ревизорски доказ за постојање средстава, али не увек и као доказ у односу на права и обавезе правног лица или вредновање тих средстава. Ако се ради на пример о залихама, онда преглед појединачних ставки обично иде заједно са посматрањем одвијања процеса пописа залиха.

Када је вредност залиха значајна у финансијским извештајима, ревизор треба да прикупи довољно одговарајућих ревизорских доказа о постојању и стању изабраних ставки, путем присуствовања физичком попису (осим ако то практично није изводљиво). Присуствовање попису даје могућност ревизору да прегледа одабрану област и контроле које се извршавају над истом; да посматра да ли ефективно функционишу упуства руководства о процедурама утврђивања физичких количина и утврђивања стања у коме се налазе залиха, евидентирања у пописне листе и контролу резултата пописа. Присуствовање попису и процедуре које ревизор треба том приликом да спроведе, омогућавају ревизору да дође до доказа о постојању залиха, поузданости пописа и свођења стања исказаног у књигама на стварно стање залиха.

Обавезе ревизора везане за присуствовање попису се могу раздвојити на три фазе:

1. припрема присуствовања попису залиха,
2. присуствовање попису,
3. вредновање резултата посматрања пописа.

Када се залихе налазе на више локација, више организационих јединица, ревизор треба да размотри и одабере локације на којима ће присуствовати попису, узимајући у обзир материјални значај залиха на локацији и процену инхерентног и контролног ризика.

Екстерне потврде

Контролор квалитета треба да испита, да ли је ревизор проценио и утврдио да је неопходно да за одређену област изврши поступке потврђивања и да ли их је користио ако је било потребно на пример за салда рачуна потраживања и обавеза. Ревизор може поред овог да захтева и директно потврђивање других питања, као што је потврђивање услова уговора или измена у раније уговореним условима са трећим лицима или потврду информација о трансакцијама са повезаним странама.

Контролор треба да испита, да ли је ревизор исправно поступио у односу на захтеве који се односе на поступке посматрања пописа и потврђивање (видети тачке III.7 и III.8 код “Прибављања ревизорских доказа”).

Рачунска контрола

Да ли је ревизор контролисао математичку исправност докумената или евиденција? Да ли је математичку исправност контролисао коришћењем информационе технологије на пример, преузимањем база података од клијента и применом техника ревизије путем компјутера - коришћењем компјутерских ревизорских алата?

Поновно извршавање

Да ли је ревизор, помоћу мануелних или рачунарски подржаних техника ревизије, проверио резултате поступака или контрола које се спроводе од стране клијента, као на пример да ли је самостално сачинио старосну анализу потраживања или залиха и тиме проверио такве анализе сачињене/добијене од клијента.

Аналитички поступци

Да ли је ревизор извршио аналитичке поступке и испитао везе и односе између финансијских и нефинансијских података; да ли је испитао флукуације и односе који нису у складу са другим релевантним подацима; да ли је испитао разлоге за значајна одступања/неслагања, на пример предвиђених/прогнозираних величина.

Контролор квалитета треба да изврши увид у радне папире и увери се да је ревизор обавио напред наведене поступке, односно да су извршени сви поступци предвиђени детаљним програмима провера за те области, да су извршени на одговарајући начин и да садрже закључке у односу на тврдње чију је исправност ревизор тестирао.

IV.3. DA LI SU KOD TESTIRAЊA INTERNIХ КОНТРОЛА И ИСКАЗАНИХ ИЗНОСА ВЕЛИЧИНА И ИЗБОР УЗОРКА ОДГОВАРАЈУЋИ И DA LI SU KOD РАЗМАТРАЊА И ОЦЕНЕ РЕЗУЛТАТА УЗОРКОВАЊА ИЗВЕДЕНИ ОДГОВАРАЈУЋИ ЗАКЉУЧЦИ?

МСР: 530;

Основни захтев стандарда

Приликом одређивања величине узорка, ревизор треба да размотри да ли је ризик узорковања сведен на прихватљиво низак ниво. На величину узорка утиче висина ризика узорковања који је ревизор спреман да прихвати. Са смањењем нивоа ризика који је ревизор спреман да прихвати, повећава се потребна величина узорка.

Ревизор треба да оцени резултате узорковања и на основу тога треба да одреди, да ли они доказују релевантне карактеристике популације, или је потребно да се узорак ревидира, односно да се прошири и изврше даље провере на пример, тестирање алтернативних контрола или модификације поступака суштинског испитивања.

Објашњења за дато питање

Величина узорка се може одредити применом статистичких метода или на основу професионалног просуђивања примењеног у датим околностима, при чему ревизор треба да има у виду факторе који имају утицаја на одређивање величине узорка, а тиме и на ниво ризика узорковања. Примери фактора ризика који утичу на величину узорка за проверу контрола су дати у Прилогу 1, док су примери фактора који утичу на величину узорка за детаљне провере података дати у Прилогу 3 уз МСР 530: “Ревизорско узорковање”.

Монетарне грешке откривене у узорку приликом тестирања, ревизор треба да пројектује на популацију и размотри ефекте пројектоване грешке на циљеве ревизије области коју проверава, као и на друге области ревизије. Ревизор пројектује укупну грешку популације да би стекао шири увид у обим грешака и упоредио то са толерантном грешком. Толерантна грешка представља максималну грешку у популацији коју ревизор може да прихвати, а који треба да буде мања или једнака износу који је ревизор одредио као материјално значајан за класу трансакција или салда рачуна.

Ако оцена резултата узорка указује да процену релевантних карактеристика популације (због нађених грешака/одступања) треба ревидирати, ревизор може: да затражи од руководства да испита откривене грешке и могућности настанка грешке у будућности и да изврше одговарајуће корекције; и/или да модификује природу, време и обим даљих поступака ревизије; или да размотри ефекте на извештај ревизора.

Приликом детаљне провере овог питања потребно је размотрити примењени приступ (статистичко или нестатистичко узорковање) избор узорка, величину коришћеног узорка, резултате узорковања и прихватљивост у контексту да ли се извршеним узорковањем могао прибавити адекватан и довољан ревизијски доказ.

IV.4. DA LI JE PRIBAVLJENO DOVOLJNO ODGOVARAJUĆIH REVIZORSKIH DOKAZA ZA SVAKU TVRDŃU NA NIVOУ ZNAČAJNE KLASЕ TRANSAKCIЈA, SALDA RAČUNA, PREZENTACIЈE I OBЕLODAŃIVAŃA ZA OBLAST IZABRANU ZA DETALJNU KONTROLU KVALITETA ?

MCP: 330; MCP 500;

Основни захтев стандарда

Ревизор треба да изврши процену довољности и прикладности доказа које прибавио током ревизије.

На основу извршених ревизорских поступака и прибављених ревизорских доказа, ревизор треба да утврди да ли су његове процене ризика од значајно погрешног исказивања на нивоу тврдње и даље одговарајуће или је потребно извршити додатне поступке.

Објашњења за дато питање:

Ревизор треба да осмисли и изврши даље поступке ревизије који садрже провере тврдњи које се односе на трансакције, салда рачуна, презентацију и обелодањивања како би успоставио основу за процену ризика материјалне грешке, планирао/осмислио и извршио даље поступке ревизије:

- *за класе трансакција и догађаје током периода обухваћеног ревизијом*: настанак, потпуност, тачност, разграничавање између обрачунских периода и класификација, *за салда рачуна на крају обрачунског периода*: постојање, права и обавезе, потпуност, вредновање и алокација,
- *за приказивање и обелодањивање*: настанак, права и обавезе, потпуност, класификација и разумљивост, тачност и вредновање.

IV.5. DA LI SU IZVRŠENI POTREBNI POSTUPЦИИ PRIBAVLJENI ZADOVOLJAVAJUĆI DOKAZI U ODNOSU NA ZNAČAJNE RAČUNOVODSTVENE PROCENE ?

MCP: 540;

Основни захтев стандарда

Ревизор треба да осмисли и изврши даље поступке ревизије са циљем да прибави довољно одговарајућих ревизорских доказа о томе да ли су рачуноводствене процене које је извршило руководство разумне у датим околностима и да ли је, када се то захтева, извршило одговарајућа обелодањивања. Примери за области где се примењују рачуноводствене процене:

- обезвређења залиха и смањење износа потраживања на процењену вредност по којој се могу реализовати,
- амортизација којом се набавна вредност основних средстава алоцира на трошкове периода у току процењеног корисног века трајања,

- разграничавање прихода,
- одложени порези,
- резервисања за судске спорове,
- губици везани за уговоре о изградњи,
- резервисања ради покривања обавеза из гарантног рока
- друга стандардима дозвољена резервисања.

Објашњења за дато питање

Приликом ревизије рачуноводствених процена ревизор треба да примени један од, или комбинацију, следећих приступа :

1. преглед и проверу примењених поступака од стране руководства за сврхе процене, при чему ревизор обавља следеће поступке:

- а) преглед и оцена података и претпоставки на којима руководство заснива процене,
- б) тестирање обрачуна који су коришћени приликом процене,
- в) упоређивање процена извршених за претходне периоде са стварним резултатима за те периоде,
- г) разматрање поступака одобравања процена од стране руководства.

2. коришћење независне процене (коју ревизор сам извршава или ангажује екстерног експерта) ради упоређивања резултата са проценом извршеном од стране руководства,

3. преглед догађаја након датума биланса стања, који могу да потврде да су процене које је извршило руководство разумне и да обезбеђују ревизијски доказ којим се умањује, или чак елиминише потреба спровођења поступака под 1. или потреба да се тражи независна процена.

Приликом детаљне провере потребно је оценити да ли је податак, исказан у финансијским извештајима за контролисану област, заснован на процени руководства коју је ревизор аутоматски прихватио – и да ли постоји довољно адекватних доказа да су извршена испитивања прикладности метода/претпоставки, исправности обрачуна висине или потпуност процене.

IV.6. DA LI SU IZVRSHENI SVI POSTUPCI SADRZHANI U PLANU I PROGRAMIMA PROVERA I DA LI SU, AKO JE PRIMENLJIVO, DOKUMENTOVANE MODIFIKACIJE ISTIH?

МСР: 300;

Основни захтев стандарда

Ревизор треба да изврши све поступке који су одређени планом ревизије и програмима испитивања за одређену област и да о томе прибави ревизорске доказе које документује на радним папирима, укључујући и све значајне измене првобитног плана извршене током обављања ангажмана.

Објашњења за дато питање

Ревизор треба да документује да је извршио све поступке предвиђене општом стратегијом, планом и програмима рада, као и резултате добијене њиховим извршавањем. Поред тога, он треба да документује, за сваку значајну промену првобитно планиране стратегије и детаљног плана, разлоге промене и ревизорски одговор на догађаје, услове или резултате ревизорских поступака који су проузроковали измене. На пример, ревизор може да модификује стратегију и план ревизије и на основу тога изврши промене природе, времена и обима поступака ревизије као последица сазнања о пословној комбинацији или као резултат откривања материјално значајног погрешног исказа у финансијским извештајима. Ревизор треба да за такве промене ажурира првобитно сачињена планска документа као измене које дају коначну општу стратегију/план и програме ревизије.

IV.7. DA LI JE REVIZORSKA DOKUMENTACIJA PREGLEDNA/ SISTEMIZOVANA ?

МСР: 230;

Основни захтев стандарда

Ревизор треба благовремено да сачини ревизорску документацију која садржи доказ о извршеним ревизорским поступцима, прибављеним доказима и изведеним закључцима, који чини довољну и одговарајућу основу за извођење закључака и формирање и изражавање мишљења ревизора. Документација треба да буде прегледна, односно на систематизован начин укључена у досијеа ревизије тако да омогућава адекватан преглед и контролу по одређеним областима од значаја за ревизију.

Објашњења за дато питање

Ревизорска документација означава радни материјал (радне папире) који ревизор припрема или прибавља и чува у вези са обављањем ревизије. Радни папире могу бити у форми података на папиру, електронским медијима, филму или другим медијима. Ревизорска документација треба да садржи рад извршен од стране ревизорског тима, резултате тог рада и изведене закључке. У областима ревизије која укључују питања ревизије рачуноводствених процена, ревизор треба да на радним папирима унесе све значајне чињенице које су му биле познате до момента доношења закључака о проценама (то подразумева до датума извештаја ревизора).

Питања која утичу на форму, садржај и обим ревизорске документације детаљно су изложена у МСР 230.

Ревизорска документација треба да буде систематизована и одложена у досјеима ревизије на начин који омогућава њену прегледност.

Коришћење стандардизоване ревизорске документације/радних папира (за: посматрање пописа, израчунавање индикатора пословања, тестирање цена, процену обезвређења, узорковање итд.), може да повећа ефикасност припреме и прегледа радних папира. Стандардизовани папире представљају помоћ члановима тима у извршавању алоцираних задатака и омогућавају искуснијим члановима тима, којима је додељена одговорност да прегледају рад извршен од стране мање искусних чланова тима, да ефикасније спроведу контролу квалитета и инспекцију у складу са МСР 220.

IV.8. ДА ЛИ СУ СУМИРАНИ ЕФЕКТИ ПОГРЕШНИХ ИСКАЗИВАЊА РАДИ ПРОЦЕНЕ ЊИХОВЕ ЗНАЧАЈНОСТИ?

МСР: 320; МСР: 450; МСР: 580;

Основни захтев стандарда

Приликом оцене истинитости и објективности финансијских извештаја, ревизор треба да процени да ли су укупна некоригована погрешна исказивања, откривена током ревизије, материјално значајна.

Објашњења за дато питање

Контролор квалитета, током контроле треба да провери и сагледа: да ли постоји преглед: “Процена ефеката погрешних исказивања” или еквиваленти радни папир на коме су евидентирана укупна погрешна исказивања која је идентификовао ревизор; да ли је ревизор, у случају да се иста приближавају нивоу материјалног значаја, размотрио вероватноћу да неоткривена погрешна исказивања, заједно са овим некоригованим откривеним, премаше ниво материјалног значаја. Ако је ревизор закључио да укупна исказивања могу бити материјално значајна да ли је, ради смањења ревизорског ризика, проширио ревизорске поступке или захтевао од руководства да коригује финансијске извештаје за идентификована некоригована погрешна исказивања. Такође, да ли је ревизор, у случају да је руководство одбило да изврши корекције, а

результати проширених поступака ревизије му не омогућавају да закључи да укупна некоригована погрешна исказивања нису материјално значајна, извршио одговарајућу модификацију извештаја у складу са МСР: 705.

О погрешном исказивању, ревизор треба благовремено да обавести руководство одговарајућег нивоа и да процени потребу извештавања лица овлашћених за управљање.

Некоригована погрешна исказивања која нису од материјалног значаја ревизор треба да укључи у писане изјаве руководства.

IV.9. ДА ЛИ СУ НАЛАЗИ РЕВИЗИЈЕ (ЗА ИЗАБРАНЕ ОБЛАСТИ) ОД ЗНАЧАЈА ЗА РУКОВОЂЕЊЕ И УПРАВЉАЊЕ ИЗНЕТИ У ПОСЕБНОМ ИЗВЕШТАЈУ РУКОВОДСТВУ/УПРАВИ ?

МСР:260; МСР 265; МСР 450

Основни захтев стандарда

Ревизор треба да размотри налазе произашле из обављања ревизије финансијских извештаја који су од значаја за управљање и да о њима благовремено извести лица која су овлашћена за руковођење и управљање.

Објашњења за дато питање

Питања која се обично укључују у извештај руководству/управи су:

- општи приступ и делокруг ревизије, укључујући и очекивана ограничења и/или додатне захтеве у вези са ангажманом,
- саопштавања о недостацима у интерној контроли
- грешке запажене у систему обраде података,
- избор или промене рачуноводствених политика и праксе који могу имати значајан утицај на финансијске извештаје, односно на област одабрану за детаљну контролу квалитета,
- погрешна исказивања откривена током обављања ревизије које могу имати значајне ефекте на финансијске извештаје, без обзира да ли је корекције, на предлог ревизора, руководство спровело или не,
- неслагања са руководством по питањима (на пример, исправност процена), која појединачно или кумулативно могу да буду значајна за финансијске извештаје правног лица или извештај ревизора,
- очекиване модификације мишљења ревизора,
- друга питања која захтевају пажњу лица овлашћених за управљање, на пример питања интегритета руководства и сумње на криминалне радње, или било која друга питања која произлазе из договорених услова ангажмана.

IV.10. DA LI JE IZVRSHEN PREGLED RADNIH PAPIRA KOJI SADRZE ZAKLJUCKE KOJI SU OD ZNAČAJA ZA IZVEŠTAJ REVIZORA?

МСР: 220;

Основни захтев стандарда

Прегледом ревизорске документације искуснији чланови тима (укључујући за значајнија питања и кључног ревизорског партнера) врше контролу квалитета рада обављеног од стране мање искусних чланова тима.

Кључни ревизорски партнер треба да врши прегледе благовремено, током трајања ангажмана, како би се омогућило да се идентификована значајна питања разреше, на начин који је по партнеровом мишљењу задовољавајући, пре фазе закључивања ревизије.

Објашњења за дато питање

Приликом прегледа радних папира контролор квалитета разматра да ли је ревизор у односу на области изабране за детаљну проверу поступио у складу са захтевима стандарда изложеним у III.17.

IV.11. DA LI JE IZVRSHENO USAGLAŠAVANJE PODATAKA IZ KONAČNOG ZAKLJUČNOG LIŠTA SA PODACIMA ISKAZANIM U BILANSU STAЊA I BILANSU USPEHA?

МСР: 230;

Основни захтев стандарда

Ревизор треба да документује сваку чињеницу која је од значаја за обезбеђивање ревизорских доказа који поткрепљују мишљење ревизора и која служи као доказ да је ревизија извршена у складу са Међународним стандардима ревизије.

Објашњења за дато питање

Ревизор треба да упореди износе исказане за појединачне позиције у коначним финансијским извештајима са износима у главној књизи, као и износе из главнекњиге и аналитичких евиденција и да се увери да између њих постоји усклађеност. Ревизор треба да поседује траг/доказ да је ове поступке спровео.

V. PREGLED/KONTROLA KVALITETA U FAZI ZAKLJUCIWAЊA REVIZIJE

Општи захтеви стандарда

МСР налажу да се преглед обављеног рада и усмеравање врше благовремено током целог процеса обављања ревизије, као и на самом крају тог процеса и да буду одговарајуће документовани.

Преглед ревизорске документације, сходно захтевима МСР, треба да буде извршен и пре издавања извештаја ревизора, како би се проверило да ли је прибављено довољно адекватних ревизорских доказа који подржавају изведене закључке и извештај ревизора.

При прегледу ревизорске документације и доказа прибављених њиховим извршавањем сагледава се и поново процењује да ли је:

- рад извршен у складу са професионалним стандардима, законским и другим регулаторним захтевима,
- дошло до идентификације значајних питања које треба даље разматрати и испитати,
- процес консултација обављен на одговарајући начин, односно да ли су закључци консултација у оквиру тима, Друштва или екстерним лицима документовани и спроведени,
- извршени рад довољан да подржи изведена просуђивања и закључке и да ли је на одговарајући начин документован,
- резултат аналитичких поступака извршених на крају ревизије одговара очекивањима, односно да ли су ти резултати конзистентни са укупним сазнањима прибављеним током ревизије,
- прибављено довољно одговарајућих ревизорских доказа да подрже извештај ревизора,

Пре издавања извештаја ревизора, кључни ревизорски партнер кроз преглед ревизорске документације и дискусију са тимом који ради на ревизији, треба да стекне задовољавајући ниво уверавања да је прибављено довољно одговарајућих ревизорских доказа који подржавају изведене закључке и извештај ревизора.

Преглед обухвата разматрање и доношење закључака о томе да ли су финансијски извештаји, који су предмет ревизије, састављени у сагласности са применљивим оквиром за финансијско извештавање, и у том циљу треба да буде размотрено следеће:

- да ли су у састављању финансијских извештаја примењене одговарајуће рачуноводствене политике и да ли су оне у сагласности са рачуноводственим стандардима и прописима применљивим у Републици Србији,
- да ли су извршене рачуноводствене процене одговарајуће,
- да ли је фер вредност утврђена и обелодањена на одговарајући начин,
- да ли су информације презентоване у финансијским извештајима и напоменама уз финансијске извештаје релевантне, поуздане и потпуне у смислу испуњавања захтева који се постављају у односу на обелодањивања.

Приликом прегледа врши се просуђивање да ли је укупан износ некоригованих погрешних исказивања материјално значајан у односу на финансијске извештаје. Укупан износ некоригованих погрешних исказивања се састоји од нето ефеката ревизијом идентификованих и квантификованих погрешних исказивања, укључујући и некориговане грешке из претходног периода, као и најбоље ревизорске процене осталих погрешних исказивања која се не могу појединачно идентификовати (пројектована грешка). Ако се квантификована некоригована погрешна исказивања приближавају нивоу материјалности одређене за ревизију, потребно је узети у обзир и ефекте пројектоване грешке за сврхе одређивања утицаја на финансијске извештаје и извештај ревизора (видети такође и тачке IV. 3. и IV. 8.).

Преглед укључује и закључивање о томе да ли ревизорска документација садржи доказе да су адекватни и довољни поступци суштинског испитивања извршени за сваку значајну класу трансакција, салда рачуна и обелодањивања. Поступци испитивања у фази закључивања ревизије треба да садрже:

- упоређивање коначних финансијских извештаја са поткрепљујућим рачуноводственимевиденцијама, односно са главном књигом, као и главне књиге и аналитичких евиденција, ради провере усклађености података,
- испитивање уноса у главну књигу, односно налога за књижење, нарочито тзв. “предзакључних књижења”, којима се врше књижења исправки вредности/обезвређења, резервисања, корекције грешака и др.

Преглед доказа који се односе на повезане стране како би се проверило и закључило да информације које је презентирао клијент нису непотпуне, односно да су:

- информације које садрже идентификацију повезаних страна свеобухватне,
- да су спроведени тестови трансакција са повезаним странама ради закључивања да ли су правилно рачуноводствено обухваћене и обелодањене у финансијским извештајима у складу са захтевима професионалних стандарда и законском регулативом.

Приликом обављања прегледа, руководилац ревизије и кључни ревизорски партнер треба да се увере да су извршене процедуре за идентификовање догађаја насталих до датума (или близу њега) под којим се издаје извештај ревизора, а који би могли да захтевају корекције или обелодањивање у финансијским извештајима. Прегледом се утврђује да ли су спроведени захтевани поступци и донети одговарајући закључци у односу на следеће:

- испитивање поступака које је руководство установило за праћење накнадних догађаја,
- преглед записника са скупштина/седница акционара, власника удела, управног, надзорног одбора и/или других релевантних органа правног лица,
- преглед последњих расположивих периодичних финансијских извештаја и других извештаја припремљених за руководство,
- испитивање руководства да ли су, по њиховом сазнању, настали накнадни догађаји који могу да имају утицај на финансијске извештаје (видети такође тачку III.6.).

Стандарди који уређују питања везана за Преглед/ контролу квалитета ревизије:

МСККИ: Контрола квалитета фирми које врше ревизију, преглед финансијских информација, друга ангажовања на основу којих се пружа уверавање и сродне услуге,

МСР

- 220: Контрола квалитета ревизије финансијских извештаја
- 230: Ревизорска документација
- 300: Планирање ревизије финансијских извештаја
- 320: Материјалност у планирању и извршавању ревизије
- 330: Ревизорски одговор на процењене ризике
- 520: Аналитички поступци
- 550: Повезане стране
- 560: Накнадни догађаји
- 570: Начело сталности пословања

- 700: Формирање мишљења и извештавање о финансијским извештајима
- 705: Модификације мишљења у извештају независног ревизора
- 706: Пасуси о наглашавању питања и пасуси о осталим питања у извештају независног ревизора
- 710: Упоредне информације -Упоредни износи и упоредни финансијски извештаји
- 720: Одговорност ревизора у вези са осталим информацијама у документима који садрже финансијске извештаје који су били предмет ревизије

Поред напред наведених од значаја могу да буду и МСР:

- 2400 Ангажовања на прегледу финансијских извештаја;
- 2410 Преглед периодичних финансијских извештаја.

V.1. ДА ЛИ ЈЕ ИЗВРШЕНО АЖУРИРАЊЕ И МОДИФИКАЦИЈА ПЛАНА РЕВИЗИЈЕ, АКО ЈЕ ТО БИЛО ПОТРЕБНО ?

Да ли су првобитне процене везане за ризике од значајно погрешне тврдње валидне и на крају, односно у фази закључивања ревизије?

МСР: 300; МСР: 330;

Основни захтев стандарда

Приликом прегледа извршених ревизорских поступака и прибављених ревизорских доказа који се врши у фази закључивања ревизије, треба поново сагледати и да ли су процене које се односе на ризик од значајно погрешних исказивања на нивоу тврдње и даље примерене?

У току обављања ревизије, ревизорски тим може доћи до информација које значајно одступају од првобитно процењеног ризика и стога настаје потреба за изменама планом предвиђених ревизорских одговора, односно процедура за те ризике. Поред тога и аналитички поступци који се врше у завршној фази ревизије, могу указати на раније неоткривене ризике значајног погрешног исказивања. У тим случајевима, ревизор треба поново да процени планиране и извршене поступке ревизије за све, или неке класе трансакција, салда рачуна или обелодањивања и са њима повезане одговарајуће тврдње.

Објашњења за дато питање

Током извршавања планираних поступака могу се идентификовати одступања у функционисању интерних контрола, узрокована факторима као што су: промена кључних кадрова, значајне промене у обиму послова правног лица и др., која могу захтевати измене у плану ревизије. У оваквим случајевима, ревизор, процењује да ли ће се обавити додатни тестови контрола и да ли за евентуалне ризике погрешног исказивања треба, уместо планираних тестова контрола, спровести поступке суштинског испитивања. Одлуке о овим питањима се документују и план одговарајуће ажурира.

Мања правна лица

Ревизор, приликом свеобухватног прегледа који обавља у фази закључивања ревизије мањих правних лица, поступа на исти начин, као и у случају обављања ревизије код других правних лица.

V.2. ДА ЛИ СУ РУКОВОДИЛАЦ РЕВИЗОРСКОГ ТИМА И КЉУЧНИ РЕВИЗОРСКИ ПАРТНЕР ОБАВИЛИ ПРЕГЛЕД ДА БИ СЕ УВЕРИЛИ ДА СУ ИЗВРШЕНИ СВИ ПОСТУПЦИ САДРЖАНИ У ПРОГРАМИМА И ДА ЛИ СУ ДОКАЗИ О РЕЗУЛТАТИМА И ЗАКЉУЧЦИМА ПРЕГЛЕДА РАСПОЛОЖИВИ У ПИСАНОЈ ФОРМИ ?

МСР: 220; МСР: 230;

Кључни ревизорски партнер и самостални ревизор треба, пре издавања извештаја ревизора, да изврше преглед рада обављеног у ревизији и да се увере да су сви поступци предвиђени планом и програмима (укључујући и, где је потребно, модификације истих) извршени на одговарајући начин.

Приликом прегледа кључни ревизорски партнер/самостални ревизор, треба да се увери да је ревизија обављена у складу са професионалним стандардима, законским прописима и другом регулативом, а такође и да ли постоје значајна питања која треба надаље размотрити и/или даље испитати.

Објашњења за дато питање

Искуснији чланови тима којима је додељена одговорност за усмеравање, надзор и преглед рада обављеног од стране мање искусних чланова тима/руководилац тима врши преглед радних папира и проверава да ли су сви поступци предвиђени програмима рада извршени на одговарајући начин. Приликом прегледа проверава се појединачно свака тачка програма и радни папир и друга ревизорска документација која поткрепљује извршени рад. Том приликом на радним папирима или посебној листи, уносе се тзв “отворена питања” (везана за квалитет/довољност/ закључке и др), произашла из прегледа по којима чланови тима треба да поступе.

Отворена питања затвара лице које је вршило преглед - руководилац ревизије/или кључни ревизорски партнер (за значајана питања), када на основу поновног прегледа радних папира констатује да су добијени задовољавајући одговори, односно да је захтевано извршено и на радним папирима допуњено/документовано.

Преглед од стране кључног ревизорског партнера укључује критична просуђивања, посебно она која се односе на значајне области, проблематична или спорна питања идентификована током ревизије, значајне ризике, разматрање да ли су сви потребни поступци ревизије и консултације обављене, да ли обављени рад подржава изведене закључке и да ли прибављени докази, на адекватан начин и у довољној мери, подржавају извештај ревизора, као и преглед и разматрање других питања која кључни ревизорски партнер сматра значајним.

Кључни ревизорски партнер не мора да прегледа сваки радни папир али пре издавања извештаја независног ревизора, његов преглед треба да обухвати сва кључна питања и све кључне одлуке донете у процесу извршавања и закључивања ревизије.

Кључни ревизорски партнер треба да специфицира и документује шта је прегледом обухватио, као и време када је обављао прегледе (укључујући и свеобухватни преглед пре издавања извештаја) и закључке које је на основу прегледа донео.

Мања правна лица

Код ревизија мањих правних лица, контрола квалитета обављеног рада спроводи се на исти начин, а кључни ревизорски партнер треба, пре издавања извештаја ревизора, да изврши преглед, документује време и обим прегледа, као и закључке које је донео на основу прегледа.

V.3. ДА ЛИ СУ СВА ПИТАЊА ПРОИЗАШЛА ТОКОМ РЕВИЗИЈЕ НА ЗАДОВОЉАВАЈУЋИ НАЧИН РАЗРЕШЕНА ?

МСР: 220;

Основни захтев стандарда

Пре издавања извештаја независног ревизора, кључни ревизорски партнер, прегледом ревизорске документације и путем дискусије са члановима тима треба да се увери да је прибављено довољно адекватних ревизорских доказа који ће подржати изведене закључке и извештај ревизора који се издаје.

Објашњења за дато питање

Преглед који се обавља у фази закључивања ревизије обухвата критичка просуђивања, посебно она која се односе на проблематична или спорна питања идентификована током ревизије, значајне ризике и друга питања која кључни ревизорски партнер сматра значајним.

Приликом прегледа обављеног рада који се односе на наведена питања, кључни ревизорски партнер разматра све прибављене ревизорске доказе и закључке на радним папирима, без обзира да ли они подржавају или негирају тврдње везане за финансијске извештаје. У случају закључака који негирају тврдње он разматра да ли су докази адекватни и довољни и уколико јесу одбрава њихово укључивање у извештај ревизора, или у супротном, специфицира потребна додатна испитивања која треба извршити.

Сва значајна и спорна питања произашла током обављања ревизије треба да буду разрешена уз документовање начина на који су разрешена.

Примена на мања правна лица

На ревизије мањих правних лица примењују се исти захтеви у односу на питања прегледа и разрешавања значајних и проблематичних питања.

V.4. ДА ЛИ ЈЕ ОЦЕНА ЕФЕКТА ПОГРЕШНИХ ИСКАЗИВАЊА ИЗВРШЕНА НА ОСНОВУ МАТЕРИЈАЛНОСТИ ИЗРАЧУНАТЕ НА ПОДАЦИМА У КОНАЧНИМ ФИНАНСИЈСКИМ ИЗВЕШТАЈИМА?

МСР: 320

Основни захтев стандарда

Ревизор, током целог процеса обављања ревизије, укључујући и завршну фазу ревизије, треба да има у виду материјалност на основу које одређује природу, време и обим поступака ревизије, а такође да на основу ње врши и оцену утицаја идентификованих погрешних исказивања на истинитост и објективност финансијских извештаја.

Објашњења за дато питање

Ревизор треба да разматра материјалност током целог процеса обављања ревизије.

Ревизорова процена материјалности и ревизорског ризика може бити различита у време иницијалног планирања ревизије у односу на време вредновања резултата примене ревизорских поступака.

Материјалност израчунату у фази планирања, треба ревидирати у случајевима када се током обављања ревизије дође до информација које указују да би оне, да су ревизору тада биле познате, утицале да се иницијално у плану одреди различит износ материјалности.

У фази закључивања ревизије, ревизор треба поново да израчуна материјалност на основу података исказаних у коначним финансијским извештајима, да је размотри у контексту укупних идентификованих погрешних исказивања и процени да ли је потребно извршити додатна ревизорска испитивања/провере.

Примена на мања правна лица

На ревизије мањих правних лица примењују се исти захтеви и поступци који су садржани у МСР 320.

Објашњења за вредновање датог питања

Контролор квалитета треба да провери да ли је извршен обрачун материјалности на подацима у коначним финансијским извештајима и разматрање прикладности до тада коришћене материјалности, и ако је потребно и да ли су извршене измене и допуне тестова, као и доказе да су та питања била прегледана од стране искуснијих чланова тима и кључног ревизорског партнера (коментари и потписи и датуми прегледа).

V.5. ДА ЛИ ЈЕ ЗА СВА, ПОЈЕДИНАЧНО ИЛИ КУМУЛАТИВНО ПОСМАТРАНА, МАТЕРИЈАЛНО ЗНАЧАЈНА НЕКОРИГОВАНА ПОГРЕШНА ИСКАЗИВАЊА ИЗВРШЕНО ОДГОВАРАЈУЋЕ МОДИФИКОВАЊЕ ИЗВЕШТАЈА РЕВИЗОРА ?

МСР: 320; МСР: 450; МСР: 705;

Основни захтев стандарда

Ревизор треба да процени да ли су укупна некоригована погрешна исказивања, идентификована током обављања ревизије, материјално значајна.

Објашњења за дато питање

Приликом процењивања ефеката неисправљених погрешних исказа на финансијске извештаје, ревизор треба да размотри, појединачно, свако погрешно неисправљено исказивање приказано на прегледу “Процена ефеката погрешних исказа”.

Ради процене ефеката укупних погрешних исказа ревизор треба да размотри и изврши пројектовање погрешних исказа идентификованих ревизорским узорковањем на целокупну популацију из које је узорак узет (пројектована грешка).

Приликом доношења закључка да ли су неисправљени погрешни искази материјално значајни, ревизор треба да размотри: 1. величину и природу погрешних исказа, како у вези са одређеним класама трансакција, салдима рачуна или обелодањивањима, тако и у односу на финансијске извештаје посматране у целини; 2. ефекат неисправљених погрешних исказа у претходним периодима, на значајне класе трансакција, салда рачуна и обелодањивања.

Ако ревизор закључи да су укупни неисправљени погрешни искази материјално значајни, треба да размотри могућност смањења ревизорског ризика проширењем ревизорских поступака или захтевањем од руководства да коригује финансијске извештаје. Ако руководство одбије да изврши кориговања, а резултати проширених ревизорских поступака му не омогуће да закључи да неисправљени погрешни искази нису материјално значајни, извештај ревизора треба да буде модификован, сагласно захтевима МСР: 705.

Приликом разматрања питања ефеката, ревизор треба да има у виду да околности у вези са неким погрешним исказима могу навести ревизора да их процени као материјалне, чак и ако су испод нивоа материјалности и стога узме у обзир приликом

извештавања (на пример утицај на усклађеност са регулаторним захтевима и одредбама уговора, има везе са нетачним одабиром рачуноводствених политика и др.

Примена на мања правна лица

Када се ради о ревизији мањих правних лица, поступа на исти начин. Ревизор треба да припреми преглед “Процена ефеката погрешних исказивања” на коме треба појединачно да опише погрешна исказивања и њихове ефекте на финансијске извештаје. Он треба да размотри, појединачно и збирно материјални значај истих у односу на салда рачуна и класе трансакција и сходно томе и укључивање, односно модификације извештаја независног ревизора.

V.6. ДА ЛИ СУ ОТКРИВЕНА ПОГРЕШНА ИСКАЗИВАЊА ПРОДИСКУТОВАНА СА РУКОВОДСТВОМ КЛИЈЕНТА ТОКОМ РЕВИЗИЈЕ, ОДНОСНО НА ЗАКЉУЧНОМ САСТАНКУ?

МСР: 230; МСР: 320; МСР: 260; МСР 265; МСР: 450;

Основни захтев стандарда

Ревизор треба благовремено да продикутује са руководством, и по потреби са лицима овлашћеним за управљање, сва значајна откривена погрешна исказивања, узимајући у обзир њихове квантитативне и квалитативне аспекте и да исто одговорајуће документује.

Објашњења за дато питање

Уколико је укупан износ откривених погрешних исказивања близу нивоа материјалности, или је изнад тога, ревизор треба да о истим благовремено информише руководство и да захтева да коригују финансијске извештаје.

Ако руководство одбије да изврши корекције финансијских извештаја, ревизор треба да размотри модификације извештаја независног ревизор у складу са захтевима МСР 705.

У случају када ревизор процени да откривене грешке појединачно посматрано не достижу ниво материјалности и да, ни заједно узете, немају значајан утицај на финансијске извештаје, а руководство не изврши корекције, оне се класификује као некоригована погрешна исказивања која не утичу на модификовање извештаја ревизора и исте треба да буду специфициране и укључене у Писане изјаве руководства.

Примена на мања правна лица

Када се ради о ревизији мањих правних лица, примењује се исти поступак.

V.7. DA LI SU NA OSNOVU RASPOLOЖИВИХ ДОКАЗА О ПОВЕЗАНИМ СТРАНАМА И ТРАНСАКЦИЈАМА ИЗМЕЂУ ЊИХ ИЗВЕДЕНИ ОДГОВАРАЈУЋИ ЗАКЉУЧЦИ У ОДНОСУ НА УКЉУЧИВАЊЕ У ИЗВЕШТАЈ РЕВИЗОРА?

МСР: 550;

Основни захтев стандарда

У циљу доношења одговарајућих закључака, ревизор треба да изврши преглед информација прибављених од лица овлашћених за управљање и руководства у којима се идентификују све повезане стране и да спроведе ревизорске поступке ради утврђивања потпуности ових информација, исправности рачуноводственог обухватања трансакција и извршених обелодањивања.

Ако ревизор није могао да прибави довољно одговарајућих доказа у односу на повезане стране или је дошао до закључка да оне нису одговарајуће приказане у финансијским извештајима, он треба да размотри питање модификације извештаја независног ревизора.

Објашњења за дато питање

Лице која врше преглед обављеног рада, треба, у фази закључивања ревизије, да прегледа радне папире, резултате добијене испитивањем и закључке изведене на основу испитивања класа трансакција и салда рачуна у односу на повезане стране. На основу прегледа који се врши у овој фази треба да се донесе закључак да ли су прибављени задовољавајући докази да су све повезане стране идентификоване, трансакције са њима исправно евидентирание и да ли су извршена обелодањивања захтевана стандардима финансијског извештавања. На основу резултата добијених овим прегледом треба да процени и закључи да ли постоји потреба да се одређена питања укључе у извештај ревизора.

Радни папири на основу којих се такви закључци доносе треба да садрже испитивања размотрена у тачкама II. 19. и III.4. Посебна пажња при прегледу треба да се посвети закључцима до којих су ревизори испитивањима дошли у вези са питањима која се односе на: неуобичајене трансакције, трансферне цене примењене у трансакцијама, поређење са тржишним ценама у независним трансакцијама, гаранције, каматне стопе, услове отплате, велики обим трансакција или значајне трансакције са појединим купцима и добављачима у односу на друге пословне партнере, обрачун ројалити накнада, залихе на косигнацији код повезаних страна и друга питања.

Примена на мања правна лица

Када се ради о ревизији мањих правних лица, примењује се исти поступак.

Документација из прибављања доказа: радни папири ревизора на којима је документовано извршавање ревизорских поступака захтеваних МСР за повезане стране и произашли закључци. Писане изјаве руководства у којима руководство изјављује да су обелоданили све повезане стране и ревизорима ставили на располагање преглед на истим, да су трансакције обављене по тржишним условима, и да су извршили сва захтевана обелодањивања; независне конфирмације стања /усаглашавања са повезаним странама, информације од екстерних страна, купаца и других пословних партнера (банке, јемци, посредници).

V.8 АКО ЈЕ ДОШЛО ДО СУМЊЕ У ОДНОСУ НА НАЧЕЛО НАСТАВКА ПОСЛОВАЊА, ДА ЛИ ЈЕ ИСТО НА ОДГОВАРАЈУЋИ НАЧИН УКЉУЧЕНО У ИЗВЕШТАЈ РЕВИЗОРА?

МСР: 570

Основни захтев стандарда

У току планирања и извршавања ревизорских поступака и сагледавања резултата добијених испитивањем, ревизор стално треба да разматра да ли постоје догађаји и пословни ризици који могу да изазову значајну сумњу у погледу могућности правног лица да настави пословање на неограниченој основи. Сходно томе, треба да преиспитује процену руководства о способности правног лица да настави пословање по начелу сталности и примереност састављања и презентовања финансијских извештаја уз примену тог начела. Детаљна разматарња услова и догађаја и испитивања које ревизор врши у односу на начело наставка пословања су изложена у II.20 и III.5

У фази закључивања ревизије треба извршити преглед радних папира да би се донео коначан закључак/одлука да ли на основу обављеног рада произлази да питање начела наставка пословања треба укључити у извештај и у ком облику.

Објашњења за дато питање

Током обављања ревизије могу да се идентификују или појаве догађаји или услови који условљавају појаву ризика у пословању, ризика у односу на питања као што су финансијска питања, радна снага, сопствени капитал, судски спорови, измене закона или политика владе и др који могу да изазову значајну сумњу у наставак пословања правног лица. Детаљна разматарња услова и догађаја и испитивања које ревизор врши у односу на начело наставка пословања су изложена у II.20 и III.5

Ревизор треба да процени, појединачно и збирно, утицаје таквих услова и догађаја на начело наставка пословања правног лица, доказе које је могао да прибави (или ограничавање обима), као и обелодањивања извршена у напоменама уз финансијске извештаје и да, у складу са захтевима МСР 705 и МСР 706, формира и изрази одговарајућу врсту мишљења ревизора.

Примена на мања правна лица

Ревизор треба на исти начин да разматра и документује посебним програмом и поткрепљујућим радним папирима ризике и питање наставка пословања мањих правних лица, да прибави писане изјаве руководства о одговорности за финансијске извештаје у које укључује и изјаве о томе да постоје услови за наставак пословања у догледној будућности.

V.9. ДА ЛИ СУ ИЗНОСИ У ФИНАНСИЈСКИМ ИЗВЕШТАЈИМА ПРЕЗЕНТОВАНИМ УЗ ИЗВЕШТАЈ РЕВИЗОРА О ОБАВЉЕНОЈ РЕВИЗИЈИ, УСКЛАЂЕНИ СА ВОДЕЋИМ ТАБЕЛАМА У ДОСИЈЕУ РЕВИЗИЈЕ?

ДА ЛИ СУ ИЗВРШЕНЕ ДРУГЕ ПРОВЕРЕ УСКЛАЂЕНОСТИ ИНФОРМАЦИЈА И ПОДАТАКА, УКЉУЧУЈУЋИ И ИЗВЕШТАЈ РЕВИЗОРА?

МСР: 220; МСР: 230; МСР: 330; МСР: 720;

Основни захтев стандарда

Поступци суштинског испитивања обухватају и ревизорске поступке везане за процес затварања финансијских извештаја: (1) испитивање предзакључних књижења у главној књизи током процеса израде финансијских извештаја (2) усаглашавање финансијских извештаја са рачуноводственим евиденцијама/закључним листом.

Лица одговорна за преглед /контролу квалитета ревизије треба, пре издавања извештаја ревизора, да се увере да су ови поступци извршени и да постоји усаглашеност између финансијских извештаја о којима се изражава мишљење ревизора, рачуноводствених евиденција и водећих табела у досијеу ревизије.

Објашњења за дато питање

Водеће табеле се састављају на основу података из рачуноводствених евиденција клијента, обично пре или на почетку рада на терену. Водеће табеле се повезују са радним папирима. Рекласификације и корекције извршене током обављања ревизије (ако су од клијента прихваћене) треба да се одразе на водећим табелама, односно на одређену билансну позицију и буду у сагласности са износима који су дати, као коначни подаци у закључном листу и финансијским извештајима о којима се изражава мишљење. Усаглашавање, односно унакрсно повезивање треба да се изврши и у случајевима када није било рекласификација/корекција током обављања ревизије.

Износи билансних позиција исказани у финансијским извештајима који су приложени уз извештај ревизора укључујући и напомене, треба да се рефинансирају/повезу са износима билансних позиција који су, након обављених поступака ревизије, дати као коначни у ревизорској документацији/водећим табелама.

Поред овог, пре потписивања одобрења за издавање извештаја ревизора од стране кључног ревизорског партнера, мора се извршити контрола и унакрсно повезивање података приказаних у Извештају ревизора, пратећим финансијским извештајима и напоменама уз финансијске извештаје. Као доказ о извршеној контроли у досије ревизије треба да буде укључен примерак Нацрта извештаја ревизора, пратећих финансијских извештаја и напомена, који садржи унакрсна повезивања, као и датум и потпис лица које је обавило провере рачунске тачности и усаглашености износа и других информација.

Досије ревизије треба да садржи и “Контролну листу издавања извештаја”, на којој се (поред суштинских контрола које у процесу издавања извештаја врше најодговорнија лица у тиму - руководилац и кључни ревизорски партнер), документује, потписом обављена контрола рачунске исправности података и информација у извештају ревизора, пратећим финансијским извештајима и напоменама.

Примена на мања правна лица

Када се ради о ревизији мањих правних лица примењује се исти поступак.

V.10 ДА ЛИ СУ, У ФАЗИ ЗАКЉУЧИВАЊА РЕВИЗИЈЕ, ИЗВРШЕНИ АНАЛИТИЧКИ ПОСТУПЦИ ФИНАНСИЈСКИХ ИЗВЕШТАЈА И ДА ЛИ СУ РЕЗУЛТАТИ О ИЗВРШЕНИМ ПОСТУПЦИМА ДОКУМЕНТОВАНИ?

МСР: 520; МСР: 220

Основни захтев стандарда

Ревизор треба да изврши аналитичке поступке на подацима садржаним у коначним финансијским извештајима, односно у закључној фази ревизије.

У склопу аналитичких поступака које обавља на крају ревизије, ревизор просуђује да ли су финансијски извештаји, посматрани у целини, конзистентни са сазнањима које је прибавио о правном лицу током целог процеса обављања ревизије.

Објашњења за дато питање

Аналитичке поступке треба извршити на подацима садржаним у коначним финансијским извештајима.

Закључци произашли из резултата ових поступака треба да поткрепе закључке донете током ревизије појединачних компоненти или елемената финансијских извештаја. Аналитичким поступцима у завршној фази ревизије, могу да се идентификују раније неоткривени ризици материјалне грешке а такође и да се укаже да су се околности промениле у односу на фазу планирања када су они при пут извршени.

Када се аналитичким поступцима извршеним у завршној фази ревизије идентификују значајне флукуације или односи који нису конзистентни са другим релевантним информацијама, или када се појаве одступања од предвиђених износа ревизор треба да прибави објашњења и одговарајуће поткрепљујуће доказе.

Ревизор, треба да обухвати прегледом радне папире и закључке аналитичких поступака извршених на износима у коначним финансијским извештајима.

Примена на мања правна лица

У ревизији мањих правних лица, примењују се исти поступци у односу на извршавање аналитичких поступака, као и у ревизијама других правних лица, узимајући при том у обзир у анализи обим и сложеност њихових пословних активности.

V.11. ДА ЛИ СУ ИЗВРШЕНИ РЕВИЗОРСКИ ПОСТУПЦИ КАКО БИ СЕ ОЦЕНИЛО ДА ЛИ ЈЕ УКУПНА ПРЕЗЕНТАЦИЈА ФИНАНСИЈСКИХ ИЗВЕШТАЈА, ПО ФОРМИ И СУШТИНИ, У СКЛАДУ СА ПРИМЕНЉИВИМ ОКВИРОМ ФИНАНСИЈСКОГ ИЗВЕШТАВАЊА И РАЧУНОВОДСТВЕНИМ ПОЛИТИКАМА ПРАВНОГ ЛИЦА?

МСР: 330; МСР: 700; МСР: 330;

Основни захтев стандарда

Ревизор треба да изврши ревизорске поступке како би проценио да ли је укупна презентација финансијских извештаја, укључујући и одговарајућа обелодањивања, у складу са применљивим оквиром финансијског извештавања, прописаним законском регулативом.

Ревизор треба да оцени закључке донете на основу прибављених ревизорских доказа као основу за формирање мишљења.

Објашњења за дато питање

Формирање мишљења о томе да ли финансијски извештаји дају, по свим материјално значајним аспектима, истинит и објективан приказ, обухвата процену о томе да ли су они припремљени и презентовани у складу са утврђеним применљивим оквиром финансијског извештавања и специфичним захтевима законске и подзаконске регулативе за одређене класе трансакција, салда рачуна и обелодањивања.

Ова процена обухвата разматарња да ли су:

- изабране и примењене рачуноводствене политике у складу са оквиром финансијског извештавања и да ли су оне одговарајуће у датим околностима,
- рачуноводствене процене извршене од стране руководства разумне у датим околностима,
- информације презентоване у финансијским извештајима, укључујући и рачуноводствене политике, релевантне, поуздане, упоредиве и разумљиве,
- обелодањивања садржана у финансијским извештајима довољна да омогуће корисницима разумевање ефеката материјално значајних трансакција и догађаја на информације приказане у финансијским извештајима.

Ревизор, као средство за испуњавање овог захтева, треба да има формирану и ажурирану контролну листу, по секцијама, која садржи специфичне захтеве професионалне, законске и подзаконске регулативе у односу на поједине елементе (салда рачуна и трансакције), као и у односу на правилност презентације целог сета финансијских извештаја. Ревизор треба, путем попуњавања ове контролне листе и датих одговора, да дође до закључка да ли је укупна презентација финансијских извештаја у складу утврђеним оквиром финансијског извештавања, као и специфичним захтевима друге законске и подзаконске регулативе.

Контролна листа, треба да садржи доказ да је прегледана од стране лица одговорних за квалитет ревизије.

Примена на мања правна лица

Када се ради о ревизији мањих правних лица примењује се исти поступак.

V.12. ДА ЛИ ЈЕ ИЗВРШЕН ПРЕГЛЕД НАКНАДНИХ ДОГАЂАЈА КОЈИМ ЈЕ ОБУХВАЋЕН ПЕРИОД ОД ДАТУМА БИЛАНСА СТАЊА ДО ДАТУМА ИЗВЕШТАЈА РЕВИЗОРА?

МСР: 560.

Основни захтев стандарда

Током прегледа радних папира у фази закључивања ревизије потребно је оценити да ли су извршени сви ревизорски поступци захтевани за сврху идентификовања догађаја насталих од датума финансијских извештаја до датума извештаја ревизора.

Објашњења за дато питање

Руководилац ревизије и кључни ревизорски партнер треба да се увере да је тим извршио све, детаљним програмом, предвиђене поступке за идентификацију накнадних догађаја, да је испитивањима обухваћен период од датума биланса стања до датума извештаја ревизора (или довољно близу тог датума), да су изведени одговарајући закључци о томе да ли идентификовани накнадни догађаји представљају догађаје који захтевају корекције, односно догађаје и услове који треба да буду рачуноводствено обухваћени и исказани у рачуноводственим извештајима или догађаје који захтевају само обелодањивање. Такође да ли је проверено да ли су, сходно својој суштини, правилно обухваћени и приказани у финансијским извештајима. Ревизорски поступци који треба да се обаве за ове сврхе, описани су у тачки III.6 .

Примена на мања правна лица

Када се ради о ревизији мањих правних лица, примењује се исти поступак.

V.13. КАДА СУ ТОКОМ ПРЕГЛЕДА ИДЕНТИФИКОВАНИ НАКНАДНИ ДОГАЂАЈИ КОЈИ НИСУ ОДГОВАРАЈУЋЕ РАЧУНОВОДСТВЕНО ОБУХВАЋЕНИ ИЛИ ОБЕЛОДАЊЕНИ У ФИНАНСИЈСКИМ ИЗВЕШТАЈИМА, ДА ЛИ ЈЕ ИЗВЕШТАЈ РЕВИЗОРА ОДГОВАРАЈУЋЕ МОДИФИКОВАН?

МСР: 560;

Вредновање

Приликом обављања ревизије и прегледа, ревизор се усредсређује на идентификацију накнадних догађаја, које руководство није одговарајуће рачуноводствено обухватило и/или обелоданило у финансијским извештајима.

Објашњења за дато питање

Када ревизор током испитивања идентификује накнадне догађаје који значајно утичу на финансијске извештаје, треба да размотри да ли је руководство такве догађаје правилно обухватило и исказало у финансијским извештајима. Ако такви догађаји нису рачуноводствено правилно обухваћени и/или обелодањени у финансијским извештајима, ревизор треба да та питања продискутује са руководством.

Ако руководство неће да измени финансијске извештаје у околностима када ревизор сматра да они треба да буду измењени, он треба, сходно конкретним околностима и захтевима МСР 705, да изрази одговарајућу врсту модификованог мишљења.

Примена на мања правна лица

Када се ради о ревизији мањих правних лица поступа се на напред наведени начин.

Примена на мања правна лица

Када се ради о ревизији мањих правних лица поступа се на напред наведени начин.

V.14. АКО ЈЕ ЗА КОНТРОЛНИ ПРЕГЛЕД РЕВИЗИЈЕ БИЛО ИМЕНОВАНО НЕЗАВИСНО ЛИЦЕ, КОЈЕ НИЈЕ УЧЕСТВОВАЛО У ЊЕГОВОМ ИЗВРШАВАЊУ (ПАРТНЕР ЗА КОНТРОЛНИ ПРЕГЛЕД КВАЛИТЕТА), ДА ЛИ ПОСТОЈЕ ДОКАЗИ ДА ЈЕ ТА КОНТРОЛА И ИЗВРШЕНА?

МСКК1; МСР: 220

Основни захтев стандарда

За ревизије финансијских извештаја правних лица која се котирају на берзи, других правних лица од јавног интереса и у другим случајевима предвиђеним МСКК1, Друштво за ревизију има обавезу да именује независно лице које (поред кључног ревизорског партнера) треба да обави контролни преглед квалитета ревизије (партнер за контролни преглед).

Објашњења за дато питање

Лице које врши контролни преглед квалитета обављене ревизије, треба да процени: да ли је тим који је обавио ревизију независан, правилност одређивања материјалности, идентификоване значајне ризике, значајне одлуке, укључујући и одабрани приступ обављања ревизије, закључке донете на основу обављеног рада, карактер идентификованих погрешних исказа, саопштавање истих руководству и евентуалне корекције. Ти поступци такође укључују обављање разговора са кључним ревизорским партнером, члановима тима, преглед нацрта извештаја ревизора, финансијских извештаја и напомена уз финансијске извештаје, преглед одређене ревизорске документације, како би се лице именовано за контролни преглед квалитета уверило да је ревизија обављена у складу са професионалим стандардима, законском и подзаконском регулативом и да је формирано мишљење, изражено у нацрту извештају ревизора, одговарајуће у датим околностима.

Лице које врши контролни преглед квалитета конкретне ревизије, треба да документује обављени рад и да потписом, на Контролној листи издавања извештаја, потврди да је, на основу извршеног прегледа, сагласан да се извештај ревизора може издати.

Друштво за ревизију не сме да изда мишљење, односно извештај ревизора о обављеној ревизији, све док именовано лице не заврши контролни преглед квалитета и док се евентуалне разлике у мишљењу, између њега и кључног ревизорског партнера, не разреше у складу са процедурама предвиђеним методологијом/интерним актом Друштва, који треба да буду у складу са МСКК 1.

Примена на мања правна лица

Друштво за ревизију није обавезно да, код ревизија мањих правних лица, именује лице за контролни преглед обављене ревизије, осим ако се она, по неком другом основу, не могу сврстати у категорију правних лица за која постоји таква обавеза или, уколико, то у одређеним случајевима друштво не процени потребним.

**V.15. ДА ЛИ СУ РЕСУРСИ ЗА АНГАЖМАН (ТИМ И ВРЕМЕ) ПЛАНИРАНИ, АЛОЦИРАНИ И ИЗВРШЕНИ У СКЛАДУ СА КОМПЛЕКСНОШЋУ, ВЕЛИЧИНОМ КЛИЈЕНТА И ЕФЕКТИВНОШЋУ ЊЕГОВОГ СИСТЕМА ИНТЕРНЕ КОНТРОЛЕ?
(ПРОЦЕНА ОД СТРАНЕ КОНТРОЛОРА КВАЛИТЕТА)**

МССК 1; МСР: 220

Основни захтев стандарда

Друштво за ревизију треба да установи и уведе политике и поступке за прихватање и задржавање клијента и конкретних ревизорских ангажмана, на основу којих може да стекне довољно сигурности да ће прихватити или задржати само клијенте/ангажмане, за које је сагласно професионалним стандардима, Кодексу и законским прописима, проценило и закључило да је: (а) компетентно да изврши ангажман, располаже потребним знањима и вештинама, временом и ресурсима, (б) у могућности да испуни етичке захтеве, пре свега независност.

Објашњења за дато питање

Кључни ревизорски партнер, треба да обезбеди одговарајуће ресурсе за извршење ангажмана: одреди тим који, колективно, поседује одговарајућу стручност и друге способности потребне за његово извршење; укључи у извршавање, када је то потребно, и интерне и екстерне стручњаке, планира и додели одговарајуће време, како би ревизија била извршена у складу са професионалним стандардима, законским и другим регулаторним захтевима и како би се омогућило издавање извештаја ревизора који је, у датим околностима, одговарајући.

Примена на мања правна лица

Када се ради о ревизији мањих правних лица, примењују се напред наведени захтеви.

V.16. ПРОЦЕНА ОД СТРАНЕ КОНТРОЛОРА КВАЛИТЕТА

ДА ЛИ ЈЕ РЕВИЗОР ПРИБАВИО ДОВОЉНО АДЕКВАТНИХ ДОКАЗА ЗА ФОРМИРАЊЕ МИШЉЕЊА И ИЗДАВАЊЕ РЕВИЗОРСКОГ ИЗВЕШТАЈА ?

МСР: 220; МСР 230; МСР. 330; МСР:700 -720

Основни захтев стандарда

Ревизор треба да прикупи довољно адекватних доказа како би дошао до основаних закључака, на основу којих може да формира мишљење и изда извештај ревизора који је, у датим околностима, одговарајући.

Ревизијски докази који служе као потпора мишљењу ревизора су: евидентирани на радним папирима, документовани, довољни и адекватни.

Ревизор треба да планира ревизију на начин, да буде у стању да пружи одговарајући ниво уверавања да финансијски извештаји, посматрани у целини, не садрже значајно погрешна исказивања.

Приликом доношења оцене да је прибављено довољно одговарајућих доказа који чине основу за формирање и изражавање мишљења, кључни ревизорски партнер врши преглед обављеног посла у ревизији и просуђивање (уз коришћење професионалног скептицизма) о довољности (количина/обим) и квалитативном значају/релевантности и поузданости доказа.

Уколико током ревизије није било могуће прибавити довољно адекватних ревизорских доказа или уколико прибављени докази указују на материјално погрешне исказе, о финансијским извештајима треба да се изрази, сходно конкретним околностима и захтевима МСР 705, модификовано мишљење.

Објашњења за дато питање

Ревизорски тим треба да обави све поступке одређене у детаљним програмима ревизије. Код сваког корака ревизије, а на основу резултата добијених извршавањем поступака ревизије (посматрања, испитивања, потврђивања, рачунске контроле, поновног извођења, аналитичких поступака), треба да се, на радним папирима, формулишу закључци.

На процену кључног ревизорског партнера о томе шта представља довољне и адекватне доказе утичу значај и вероватноћа могућег погрешног исказивања на нивоу појединачне тврдње и њихов утицај, заједно са другим могућим погрешним исказима, на финансијске извештаје, затим, ефективност интерних контрола и руководства у управљању ризицима, као и да ли су поступцима ревизије идентификовани случајеви криминалних радњи и грешки.

По правилу, што је већи ризик материјално значајних исказивања, треба да буде већи обим поступака суштинског испитивања. Пошто ризик материјално погрешног исказивања узима у обзир интерну контролу, обим поступака суштинског испитивања се повећава ако су оцена или резултати провера ефикасности функционисања контрола незадовољавајући.

Контролор квалитета треба, на основу провера које је обавио у току прегледа/контроле квалитета за потребе вредновања свих напред садржаних питања у Методологији и пратећем Упитнику, да изнесе своју оцену о томе да ли је за ревизију, чију контролу квалитета врши, прибављено довољно адекватних ревизорских доказа на основу којих је формирано и изражено мишљење ревизора, као и да ли је врста мишљења које је изразио одговарајућа у датим околностима.

Примена на мања правна лица

Када се ради о ревизији мањих правних лица, поступа се на исти начин.

VI. ИЗВЕШТАВАЊЕ

МСР који су од значаја за извештавање:

- 320: Материјалност у планирању и извршавању ревизије,
- 330: Ревизорски одговор на процењене ризике,
- 450: Процена погрешних исказа идентификованих током ревизије,
- 500: Ревизорски докази,
- 560: Накнадни догађаји
- 570: Начело сталности
- 580: Писане изјаве,
- 700: Формирање мишљења и извештавање о финансијским извештајима,
- 705: Модификације мишљења у извештају независног ревизора,
- 706: Пасус којим се скреће пажња и пасус у вези са осталим питањима у извештају независног ревизора,
- 710: Упоредне информације - Упоредни износи и упоредни финансијски извештаји,
- 720: Одговорност ревизора у вези са осталим информацијама у документима који садрже финансијске извештаје који су били предмет ревизије

Поред напред наведених од значаја могу да буду и МСР:

- 2400: Ангажовања на прегледу финансијских извештаја;
- 2410: Ангажовања на прегледу периодичних финансијских извештаја

VI.1. ДА ЛИ ЈЕ ДАТУМ НА ПИСАНИМ ИЗЈАВАМА РУКОВОДСТВА И ДАТУМ НА КОМПЛЕТНОМ СЕТУ ФИНАНСИЈСКИХ ИЗВЕШТАЈА, ПОТПИСАНИХ ОД СТРАНЕ РУКОВОДСТВА, У САГЛАСНОСТИ СА ДАТУМОМ ИЗВЕШТАЈА РЕВИЗОРА?

МСР: 700; МСР: 580;

Основни захтев стандарда

Ревизор треба да прибави изјаве руководства, у писаној форми, којима оно прихвата своју одговорност за истиниту и објективну презентацију финансијских извештаја у складу са применљивим оквиром за финансијско извештавање, као и изјаве о другим питањима од материјалног значаја за финансијске извештаје.

Писане изјаве руководства носе датум који је обично исти као и датум извештаја ревизора.

Датум извештаја је обично датум на који је ревизор оценио да је прикупљено довољно одговарајућих ревизорских доказа.

Објашњења за дато питање

Руководство правног лица је одговорно за састављање и презентацију финансијских извештаја.

Кључни ревизорски партнер не може закључити да је прибављено довољно одговарајућих ревизорских доказа, све док се не добије потпун сет финансијских извештаја клијента, потписан од стране лица са признатим ауторитетом, којим доказују да су преузела одговорност за исте.

Писане изјаве руководства треба да буду насловљене на ревизора, потписане од лица са признатим ауторитетом у оквиру правног лица и да носе датум који је одговарајући у односу на датум извештаја ревизора.

Писане изјаве не смеју да носе датум који није довољно близу датуму извештаја ревизора или датум који је каснији од тог датума.

VI.2. ДА ЛИ ЈЕ ИЗВЕШТАЈ РЕВИЗОРА ПО ФОРМИ И САДРЖИНИ У СКЛАДУ СА ЗАХТЕВИМА МСР И ПРОПИСИМА?

Опште

Код разматрања ради давања оцене, односно одговора на поједина питања у Упитнику, контролор квалитета провера да ли постоје сви елементи извештаја ревизора захтевани МСР и прописима и да ли је редослед истих на одговарајућем месту у извештају.

Основни захтев стандарда

МСР: 700; МСР: 705; МСР: 706; МСР: 710; МСР: 720

Извештај ревизора треба да буде сачињен тако да садржи све елементе извештаја о ревизији обављеној у складу са Међународним стандардима ревизије. Поред тога, потребно је проверити и форму, односно проверити да су елементи у извештају дати редоследом који се захтева према МСР:700; МСР:705 и МСР: 706 :

1. Назив извештаја,
2. Адресат (на кога је извештај насловљен),
3. Почетни или уводни пасус,
4. Опис одговорности руководства за финансијске извештаје
5. Опис одговорности ревизора,
6. Основе за модификовано мишљење ревизора и опис чињеница које су то условиле (када је то случај),
7. Мишљење ревизора,
8. Скретање пажње (када је то случај),
9. Остала питања (када је то случај)
10. Друге одговорности у вези с извештавањем (видети тачку VI.7),
11. Датум извештаја ревизора,
12. Потпис ревизора и адреса ревизора.

Захтеви стандарда

1. НАЗИВ ИЗВЕШТАЈА

МСР:700

Основни захтев стандарда

Извештај ревизора треба да има назив којим се јасно указује да је у питању извештај независног ревизора.

Ово потврђује и назив, који треба да гласи: “Извештај независног ревизора”.

Објашњења за дато питање

Назив “Извештај независног ревизора” даје до знања кориснику извештаја да је ревизор испунио све релевантне етичке захтеве који се односе на независност и на тај начин га издваја од извештаја издатих од стране других лица.

2. АДРЕСАТ

МСР: 700

Основни захтев стандарда

Извештај ревизора треба да буде насловљен на одговарајуће примаоце у складу са условима ангажмана који произлазе из Писма о ангажовању/Уговора.

Објашњења за дато питање

Извештај независног ревизора се, у Републици Србији, обично насловљава на Управни одбор/Скупштину акционара/власнике правног лица, зависно од правне форме и структуре управљања.

3. УВОДНИ /ПОЧЕТНИ ПАСУС

Напомена: ако ревизор има обавезу да у извештају независног ревизора извештава и о другим законским или регулаторним захтевима, испред уводног пасуса се уноси поднаслов: “Извештај о финансијским извештајима” (видети тачку VI.7.).

Основни захтев стандарда

МСР: 700

У уводном пасусу се:

- идентификује правно лице, као и називи свих финансијских извештаја који су били предмет ревизије,

- наводе датуми или периоди који су обухваћени у сваком од наведених финансијских извештаја,
- изјављује да је обављена ревизија наведених финансијских извештаја,
- врши позив на преглед значајних рачуноводствених политика и друге објашњавајуће напомене.

Пример уводног пасуса

“Извршили смо ревизију приложених финансијских извештаја друштва са ограниченом одговорношћу “АБЦ”, Београд, који обухватају биланс стања на дан 31. децембра 20X1. године и биланс успеха и извештај о осталом резултату, извештај о променама на капиталу и извештај о токовима готовине за годину која се завршава на тај дан, као и преглед значајних рачуноводствених политика и напомене уз финансијске извештаје”.

У случајевима када ревизор изражава уздржавајуће мишљење, уводни пасус је измењен и гласи:

“Ангажовани смо да извршимо ревизију приложених финансијских извештаја друштва са ограниченом одговорношћу “АБЦ”, Београд (“Друштво”), који обухватају биланс стања на дан 31. децембра 20X1. године и биланс успеха и извештај о осталом резултату, извештај о променама на капиталу и извештај о токовима готовине за годину која се завршава на тај дан, као и преглед значајних рачуноводствених политика и напомене уз финансијске извештаје”.

4. ПАСУС О ОДГОВОРНОСТИ РУКОВОДСТВА ЗА ФИНАНСИЈСКЕ ИЗВЕШТАЈЕ

МСР 700

Основни захтев стандарда

У складу са захтевима МСР, у овом пасусу се износи да је руководство одговорно за састављање и истиниту и објективну презентацију финансијских извештаја у складу са применљивим оквиром за финансијско извештавање Међународним стандардима финансијског извештавања/Међународним стандардом финансијског извештавања за мала и средња правна лица (одговарајуће), другим стандардима, ако је то уговором предвиђено).

Поред тога, наводи се да је руководство одговорно за успостављање и функционисање интерне контроле, које руководство сматра неопходним, да би се омогућило састављање финансијских извештаја који не садрже материјално значајна погрешна исказивања због криминалних радњи или грешки.

Пример пасуса о одговорности руководства

“Одговорност руководства за финансијске извештаје”

Руководство је одговорно за састављање и истинито и објективно приказивање приложених финансијских извештаја у складу са Међународним стандардима финансијског извештавања/или Међународним стандардом финансијског извештавања за мала и средња правна лица (одговарајуће), као и за оне интерне контроле за које руководство одреди да су неопходне за сврхе омогућавања припреме финансијских извештаја који не садрже материјално значајне погрешне исказе услед криминалне радње или грешке”.

Објашњења за дато питање

Задатак ревизора је да током ревизије, корак по корак, утврди и документује начин и ефективност са којом руководство у пракси испуњава своје одговорности (контролно окружење, интерне контроле, држање надзора над истима, придржавање и примена законских прописа/ Међународних стандарда финансијског извештавања/Међународног стандарда финансијског извештавања за мала и средња правна лица и остало).

5. ПАСУС О ОДГОВОРНОСТИ РЕВИЗОРА

МСР:700

У пасусу о одговорности ревизора се описује следеће:

- одговорност ревизора да изрази мишљење о финансијским извештајима на основу обављене ревизије,
- да је ревизија, која представља основу за мишљење ревизора, извршена у складу са Међународним стандардима ревизије, да ти стандарди захтевају од ревизора да рад обавља у складу са етичким захтевима, као и да ревизију планира и врши да би прибавио разумно уверавање о томе да финансијски извештаји не садрже материјално значајана погрешна исказивања,
- поступци ревизије се извршавају да би се прибавили ревизијски докази о износима и обелодањивањима у финансијским извештајима; да избор поступака зависи од ревизоровог просуђивања, укључујући и ризик од материјално погрешних исказивања финансијских извештаја који може настати због грешке или криминалне радње; да ревизор разматра и интерне контроле ради одређивања поступака ревизије, али не и за сврхе изражавања мишљења о ефективности интерних контрола (осим ако је то захтевано другим прописима и у тим случајевима задњи део овог пасуса треба да буде изостављен),
- ревизија укључује оцену прикладности коришћених рачуноводствених политика и разумности процена које је извршило руководство у састављању финансијских извештаја, као и оцену опште презентације финансијских извештаја.
- изјава за подршку мишљења: у овом делу пасуса о одговорности, ревизор изјављује да сматра да су докази које је прибавио довољни и одговарајући и да обезбеђују основу за изражавање мишљење ревизора (осим у случају изражавања уздржавајућег мишљења).

Примери пасуса о одговорности ревизора када се изражава :

1. позитивно мишљење

Одговорност ревизора

Наша одговорност је да изразимо мишљење о овим/приложеним финансијским извештајима на основу извршене ревизије. Ревизију смо извршили у складу са Међународним стандардима ревизије и Законом о ревизији Републике Србије. Ови стандарди налажу усаглашеност са етичким принципима и да ревизију планирамо и извршимо на начин који омогућава да се, у разумној мери, уверимо да финансијски извештаји не садрже материјално значајне погрешне исказе.

Ревизија укључује спровођење поступака ради прибављања ревизорских доказа о износивању и обелодањивањима датим у финансијским извештајима. Одабрани поступци су засновани на просуђивању ревизора, укључујући процену ризика постојања материјално значајних погрешних исказивања у финансијским извештајима, услед криминалне радње или грешке. Приликом процене ових ризика, ревизор разматра интерне контроле релевантне за састављање и истинито и објективно приказивање финансијских извештаја, у циљу осмишљавања ревизорских поступака који су одговарајући у датим околностима, али не у циљу изражавања мишљења о делотворности интерних контрола правног лица. Ревизија такође укључује оцену адекватности примењених рачуноводствених политика и прихватљивости рачуноводствених процена извршених од стране руководства, као и оцену опште презентације финансијских извештаја.

*Сматрамо да су ревизијски докази које смо прибавили довољни и одговарајући и да обезбеђују основу за **изражавање нашег ревизорског мишљења.***

2. Мишљење са резервом и негативно мишљење

Пасус о одговорности ревизора је, у случају издавања мишљења са резервом и негативног мишљења, измењен само у делу који се односи на његов последњи став и гласи :

*“Сматрамо да су ревизорски докази које смо прибавили довољни и одговарајући и да обезбеђују основу за **изражавање нашег ревизорског мишљења са резервом**”.*

Или:

*“Сматрамо да су ревизорски докази које смо прибавили довољни и одговарајући и да обезбеђују основу за изражавање нашег **негативног ревизорског мишљења**”.*

3. Уздржавајуће мишљење

Када ревизор изражава уздржавајуће мишљење, пасус о одговорности ревизора је измењен и гласи:

“Одговорност ревизора

Наша одговорност је да изразимо мишљење о приложеним финансијским извештајима на основу ревизије извршене у складу са Међународним стандардима ревизије. Међутим, због питања изнетих у пасусу Основа за уздржавајуће мишљење, нисмо били у могућности да прибавимо довољно одговарајућих ревизорских доказа који би нам обезбедили основу за ревизорско мишљење”.

6. МИШЉЕЊЕ РЕВИЗОРА СА ИДЕНТИФИКОВАЊЕМ ФИНАНСИЈСКИХ ИЗВЕШТАЈА О КОЈИМА СЕ ИЗРАЖАВА МИШЉЕЊЕ .

МСР: 700

Основни захтев стандарда

Када ревизор изражава немодификовано мишљење, у пасусу са мишљењем се наводи да финансијски извештаји правног лица (идентификује се правно лице, финансијски извештаји и период који обухватају) дају, по свим материјално значајним питањима, истинит и објективан приказ (или истинито и објективно приказују) финансијског стања, резултата пословања и токова готовине, у складу са примењеним оквиром финансијског извештавања.

Објашњења за дато питање

У циљу информисања корисника о контексту у коме је изражено мишљење, у оквиру пасуса са мишљењем се идентификује утврђени оквир финансијског извештавања на коме се заснивају финансијски извештаји, на пример, Међународни стандарди финансијског извештавања или Међународни стандард финансијског извештавања за мала и средња правна лица.

“ у складу са Међународним стандардима финансијског извештавања ” или

“ у складу са Међународним стандардом финансијског извештавања за мала и средња правна лица ”

или

уколико, утврђени оквир нису Међународни стандарди финансијског извештавања/ Међународни стандарди финансијског извештавања за мала и средња предузећа МСР захтевају да ревизор у оквиру мишљења идентификује правни систем или земљу порекла примењеног оквира финансијског извештавања, фразама:

“..... у складу са рачуноводственим принципа прихваћеним у правном систему Х.....”.

Текст извештаја независног ревизора, када се издаје немодификовано мишљење, мора у потпуности да одговара тексту захтеваном у МСР 700: “Формирање мишљења и извештавање о финансијским извештајима”, Прилог: “Примери извештаја ревизора са модификованим мишљењем” - Примери: 1, 2, 3, 4 и 5

7. ОСТАЛА ПИТАЊА

МСР:706; МСР: 710 А7, Пример 3; МСР: 710

Основни захтев стандарда

Када ревизор сматра да је неопходно да извести о одређеним питањима (која не укључују она приказана или обелодањена у финансијским извештајима) а уколико то није забрањено законом, он то треба да учини у оквиру посебног пасуса “Остала питања”.

Објашњења за дато питање

Ревизор треба да размотри неопходност укључивања одређених питања у посебан пасус “Остала питања” на основу просуђивања да ли су она од значаја за корисниково разумевање извештаја независног ревизора, односно разумевање обављене ревизије или одговорности ревизора.

Пасус “Остала питања” се уноси у извештај независног ревизора након пасуса са мишљењем ревизора и, ако је то случај, након пасуса са “Скретањем пажње” (видети тачку VI.4.2.).

Ако је ревизију финансијских извештаја за претходну годину обавио други ревизор, у извештају ревизора за текућу годину треба, након пасуса са мишљењем, унети у посебном пасусу “Остала питања”, ту чињеницу као и врсту мишљења коју је изразио претходни ревизор и датум његовог извештаја (МСР: 710).

Пример

Остала питања

“Финансијски извештаји “АБЦ” д.о.о., Београд за 20X0. годину су били предмет ревизије од стране другог ревизора, који је у свом извештају независног ревизора, од 2. марта 20X1. године, о тим финансијским извештајима изразио мишљење без резерве”.

Или

Ако је претходни ревизор изразио модификовано мишљење, а клијент је извршио корекције и ангажовао ревизора текуће године да изврши ревизију тих корекција, у пасусу “Остала питања”, треба јасно да се укаже на те чињенице, на начин који то захтева МСР 710.

“Као део ревизије финансијских извештаја за 20X1 годину обавили смо такође, ревизију корекција описаних у напомени X уз финансијске извештаје, које су извршене да би се изменили финансијски извештаји за 20X0. годину, По нашем мишљењу, такве корекције су одговарајуће и исправно спроведене. Нисмо били ангажовани да извршио ревизију, преглед финансијских извештаја или ма које друге процедуре које се односе на финансијске извештаје за 20X1. годину, осим оних које се односе на корекције и, сходно томе, не изражавамо мишљење или ма коју другу форму уверавања о финансијским извештајима за 20X1. годину, посматраним у целини”.

8. ДАТУМ ИЗВЕШТАЈА

МСР:700.

Основни захтев стандарда

Датум извештаја представља значајну информацију за корисника извештаја, јер пружа обавештење о датуму до кога је ревизор разматрао накнадне догађаје који су од утицаја на финансијске извештаје и извештај независног ревизора а тиме и о преузимању одговорности у односу на накнадне догађаје.

Датум извештаја је обично датум на који је ревизор утврдио да је прибавио довољно одговарајућих ревизорских доказа на којима заснива мишљење. То подразумева и да је прибавио комплетан сет финансијских извештаја, потписан од стране лица са признатим ауторитетом која потписивањем преузимају одговорност за те финансијске извештаје.

Објашњења за дато питање

Извештај независног ревизора не сме носити датум који је ранији од датума одобравања финансијских извештаја, односно од датума под којим су лица са признатим ауторитетом потписала и потврдила да је припремљен комплетан сет финансијских извештаја а тиме и да преузимају одговорност за исте.

8. ПОТПИС РЕВИЗОРА

МСР:700

Основни захтев стандарда

Извештај независног ревизора треба да садржи потпис. Потписивање извештаја се може вршити називом Друштва за ревизију, именом кључног ревизорског партнера. На извештај независног ревизора се ставља и печат Друштва, у случајевима када се то захтева за сврхе његове предаје регулаторним органима.

VI.3. ДА ЛИ ИЗВЕШТАЈ САДРЖИ САМО ИНФОРМАЦИЈЕ КОЈЕ НЕ ОДСТУПАЈУ ПО ФОРМИ И САДРЖИНИ ОД ОНИХ ЗАХТЕВАНИХ МСР?

МСР:700-720; МСР: 570;

Основни захтев стандарда

Контролор квалитета треба да провери да ли постоје одступања од форме захтеване МСР који уређују извештавање, односно да ли извештај ревизора садржи елементе по редоследу наведеном напред у питању под тачком VI.2.

Извештај независног ревизора, суштински није одговарајући ако радни папири из обављене ревизије не поткрепљују изражену врсту мишљења ревизора.

Извештај независног ревизора, суштински није одговарајући ако текстуални део издатог извештаја, без разлога одступа од текста који је дат у МСР који уређују извештавање, ако садржи допуне или ако било који стандардима предвиђени елемент или податак недостаје.

Објашњења за дато питање

Контролор квалитета оцењује као недостатак ако ревизор користи другу форму извештавања, уместо форме коју захтевају МСР на снази за текућу годину, односно одступања од форме дате у стандардима и примерима у Прилогу уз стандарде који се односе на извештавање (МСР 700-720, као и МСР 570: Наставак пословања).

Извештај независног ревизора не сме да садржи резерве са описима недостатака који нису од значаја за мишљење ревизора. Такве недостатке треба сумирати и навести у Извештају руководству.

VI.4. ПИТАЊА КОЈА НЕМАЈУ УТИЦАЈ НА МИШЉЕЊЕ РЕВИЗОРА *(контролор квалитета не даје одговор на опште питање у Упитнику под VI.4, већ само на појединачна питања VI.4.1 и VI.4.2 .)*

VI.4.1. ДА ЛИ ИЗВЕШТАЈ САДРЖИ ПАСУС “СКРЕТАЊЕ ПАЖЊЕ” И ДА ЛИ САДРЖИ САМО ОНА ПИТАЊА КОЈА, СХОДНО СТАНДАРДИМА, ТРЕБА УНЕТИ У ИЗВЕШТАЈ ?

МСР: 706; МСР 560; МСР 570;

Основни захтев стандарда

Ако ревизор оцени да је неопходно да скрене пажњу корисника извештаја на одређена питања презентована или обелодањена у финансијским извештајима, која су од значаја за правилно разумевање финансијских извештаја, он треба да у извештај независног ревизора укључи, одмах након пасуса “Мишљење”, посебан пасус: “Скретање пажње”.

У пасус са скретањем пажње се уносе само за питања, која иако адекватно презентована или обелодањена у финансијским извештајима, имају фундаментални значај за разумевање финансијских извештаја од стране корисника. У пасусу се врши опис питања на који се скреће пажња, уноси позив на напомену уз финансијске извештаје у којој је питање обелодањено и означава да извештај ревизора по том основу није модификован.

Објашњења за дато питање

Примери околности које захтевају укључивање пасуса са скретањем пажње су:

- неизвесност која се односи на будући исход значајног судског спора или мера регулаторних тела,
- примена нових рачуноводствених стандарда пре датума предвиђених за њихову примену (ако је то дозвољено). На пример, нови/измењени МСФИ чија примена има значајан утицај на финансијске извештаје о којима се извештава,
- елементарне непогоде које су имале или ће наставити да имају значајне ефекте на финансијски положај правног лица,
- неизвесности у вези са догађајима или условима који појединачно или заједно посматрани, могу изазвати сумњу у погледу способности правног лица да настави пословање по начелу сталности пословања .

Пасус са скретањем пажње не сме да буде замена за резерве које је требало укључити у извештај ревизора.

VI.4.2. ДА ЛИ СЕ ПАСУС СА СКРЕТАЊЕМ ПАЖЊЕ НАЛАЗИ НАКОН ПАСУСА СА МИШЉЕЊЕМ ?

МСР: 706

Основни захтев стандарда

Пасус са скретањем пажње се уноси након пасуса са мишљењем ревизора.

Објашњења за дато питање

У складу са захтевима МСР 706: “Пасус са скретањем пажње и остала питања у Извештају независног ревизора” Пример:

Скретање пажње

Скрећемо пажњу на напомену X уз финансијске извештаје у којој је обелодањено да је “АБЦ” друштво са ограниченом одговорношћу, Београд (Друштво), тужена страна у судском спору по тужби да је прекршило извесна права по основу патента, којом је тужилац поднео захтев за плаћање накнаде за коришћење патента. Друштво је поднело противтужбу и прелиминарно саслушање странака и подношење доказа, у односу на тужбу и противтужбу, је у току. Коначан исход спора по овим питањима се, за сада, не може утврдити, нити је у овим финансијским извештајима извршено резервисање за било какве обавезе које могу настати по том основу. **Наше мишљење не садржи резерву по овом питању**”

Стандард захтева да текст скретања пажње у извештају ревизора буде исти као што је дат у напомени уз финансијске извештаје у којој је правно лице извршило обелодањивање и на коју ревизор врши позив у свом извештају.

VI.5. ОКОЛНОСТИ КОЈЕ ЗАХТЕВАЈУ МОДИФИКАЦИЈЕ МИШЉЕЊА РЕВИЗОРА

(контролор квалитета не даје одговор на опште питање у Упитнику под VI.5. већ само на појединачна питања VI.5.1 и VI.5.2.)

МСР: 705

VI.5.1. ДА ЛИ ЈЕ, У СЛУЧАЈУ ИЗРАЖАВАЊА МИШЉЕЊА СА РЕЗЕРВОМ, НЕГАТИВНОГ МИШЉЕЊА И УЗДРЖАВАЈУЋЕГ МИШЉЕЊА, ТЕКСТ ИЗВЕШТАЈА САГЛАСАН СА СТАНДАРДИМА ИЗВЕШТАВАЊА ?

Контролор треба да провери да ли је текст извештаја ревизора и редослед елемента у извештају ревизора дат на начин како се то захтева стандардима који уређују извештавање. То подразумева да он треба да провери текст свих пасуса, почев од уводног пасуса до мишљења, као и пасусе који следе након мишљења ревизора (“Скретање пажње”, “Остала питања”, “Извештај о осталим законским и регулаторним захтевима”), ако је применљиво.

За сврхе провере да ли текст извештаја који је предмет контроле одговарајући, контролор квалитета треба да користи моделе извештаја дате у МСР 705 – 706.

VI.5.2. DA LI SU RAZLOZI ZA MODIFIKOVANO MIŠLJEŃE IZNETHI, POD POSEBNIM PODNASLOVOM “OSNOVE ZA MODIFIKOVANO MIŠLJEŃE”, PRE PASUSA “MIŠLJEŃE” I DA LI SU ODGOVARAJUŃI ?

MCP:705; MCP: 320; MCP: 450.

Основни захтев стандарда

MCP дефинишу три врсте модификованог мишљења: мишљење са резервом, негативно мишљење и уздржавајуће мишљење. Одлука о врсти мишљења које ће ревизор изразити, зависи од:

1. природе питања које доводи до модификације, то јест, да ли су финансијски извештаји материјално значајно погрешно исказани или, у случају када ревизор није у могућности да прибави довољно одговарајућих доказа, могу бити материјално значајно погрешно исказани,
2. процене ревизора о томе да ли ефекти или могући ефекти погрешних исказивања имају прожимајући утицај на финансијске извештаје.

Израз “прожимајући” се користи да се опише ефекат погрешних исказа на финансијске извештаје или могући ефекат на финансијске извештаје, уколико постоје а који нису откривени услед немогућности да се прибаве довољни и адекватни ревизорски докази. Прожимајући ефекти на финансијске извештаје су они који по ревизоровом просуђивању:

- нису ограничени на конкретне елементе, салда рачуна или ставке финансијских извештаја, а
- уколико су ограничени, представљају или могу да представљају знатан део финансијских извештаја, или
- када се ради о обелодањивањима, иста имају фундаменталан значај за разумевање финансијских извештаја од стране њихових корисника.

Изражавање модификованог мишљења је неопходно када постоји било која од следећих околности и када је, по ревизоровој процени, ефекат таквог питања узроковао или може узроковати материјално значајно погрешна исказивања финансијских извештаја:

1. постојање ограничења обима ревизоровог рада,
2. неслагање са руководством у погледу прихватљивости рачуноводствених политика, метода њихове примене или адекватности обелодањивања у финансијским извештајима.

Материјално значајна погрешна исказивања су професионалним стандардима дефинисана као разлика између износа, класификација, презентације или обелодањивања ставки исказаних у финансијским извештајима и износа, класификације, презентације или обелодањивања која се захтевају да би ставка била у складу са применљивим оквиром финансијског извештавања.

Околности описане под 1. могу довести до изражавања мишљења са резервом или уздржавајућег мишљења. Околности описане под 2. могу довести до мишљења резервом или негативног мишљења.

Матрица приказана ниже илуструје како ревизорово просуђивање о природи модификације и о прожимајућем утицају ефеката или могућих ефеката на финансијске извештаје, утиче на врсту мишљења која треба да буде изражена:

<i>Природа питања које доводи до модификације мишљења</i>	<i>Ревизорово просуђивање о ефекту или могућем ефекту на финансијске извештаје</i>	
	<i>Материјалан али није прожимајући</i>	<i>Материјалан и прожимајући</i>
<i>Финансијски извештаји садрже погрешне исказе</i>	<i>Мишљење са резервом</i>	<i>Негативно мишљење</i>
<i>Немогућност прибављања довољно адекватних ревизорских доказа</i>	<i>Мишљење са резервом</i>	<i>Уздржавајуће* мишљење</i>

Мишљење са резервом се изражава у случајевима када је:

- ревизор прибавио довољно адекватних ревизорских доказа и закључио да су погрешна исказивања, појединачно или укупно посматрана, материјално значајна, али нису од прожимајућег утицаја, на финансијске извештаје,
- обим ревизоровог рада био ограничен и стога није био у могућности да прибави довољно адекватних ревизорских доказа, али је закључио да могући ефекти погрешних исказивања на финансијске извештаје или ефекти неоткривених погрешних исказивања, ако постоје, могу да буду материјално значајни, али не и од прожимајућег утицаја на финансијске извештаје.

Мишљење са резервом се изражава коришћењем израза „осим за”, за ефекте по питањима на које се резерва односи.

Негативно мишљење се изражава у случајевима када је ревизор прибавио довољно адекватних ревизорских доказа и закључио да су погрешна исказивања, појединачно или укупно посматрана, од материјалног и прожимајућег утицаја за финансијске извештаје; да изражавање мишљења са резервом не представља одговарајући начин за обелодањивање чињенице да финансијски извештаји наводе на погрешне закључке или да су непотпуни.

Уздржавајуће мишљење се изражава када због одређених околности ревизор није био у могућности да прибави довољно адекватних ревизорских доказа на којима би засновао своје мишљење, а проценио је да могући ефекти неоткривених погрешних исказивања, ако постоје, могу бити од материјалног и прожимајућег утицаја на финансијске извештаје.

Ревизор треба да изрази уздржавајуће мишљење у, екстремно ретким случајевима који се односе на вишеструке неизвесности, када је закључио да, и поред тога што је прибавио довољно адекватних ревизорских доказа, у односу на сваку неизвесност, није могуће формирати мишљење о финансијским извештајима, због потенцијалне интеракције неизвесности и њиховог могућег кумулативног ефекта на финансијске извештаје.

Објашњења за дато питање

У свим случајевима када се изражава модификовано мишљење, стандарди захтевају да се извештај ревизора укључи посебан поднаслов који, зависно од врсте модификованог мишљења, гласи: **“Основе за мишљење са резервом”** или **“Основе за негативно мишљење”** или **“Основе за уздржавајуће мишљење”**.

У оквиру ових подналова, ревизор уноси пасус или пасусе у којима образлаже и даје јасан опис суштинских разлога који су довели до одговарајуће врсте модификованог мишљења. Поред тога, ревизор треба да изнесе, осим када то није изводљиво, квантификације ефеката или могућих ефеката на финансијске извештаје који су били предмет ревизије.

У случајевима када постоји ограничавање обима ревизоровог рада од стране руководства или друге околности које узрокују немогућност прибављања довољно адекватних доказа и које захтевају изражавање мишљења са резервом или уздржавајућег мишљења, исте треба да буду описане и указано на могуће корекције финансијских извештаја, које би могле да буду утврђене као неопходне, да ограничења и таквих других околности није било.

Када ревизор изражава мишљење са резервом или негативно мишљење, он треба да изврши и измену у пасусу ”Одговорност ревизора”, на начин да укаже да сматра да су ревизорски докази које је прибавио довољни и адекватни да обезбеде основу за изражавање модификованог мишљења те врсте (видети VI.2. тачка 5. “Пасус о одговорности ревизора”).

Када ревизор изражава уздржавајуће мишљење, он треба да измени Уводни пасус и пасус о Одговорност ревизора, на начин приказан у тачки VI.2. тачка 3. и тачка 5. Приликом треба проверити да ли су, у случају издавања модификованог мишљења, укључени поднаслови **“Основе за мишљење са резервом”**, **“Основе за негативно мишљење”** или **“Основе за уздржавајуће мишљење”**, у зависности од тога шта је одговарајуће у конкретном случају и да ли су у оквиру тих подналова, а пре пасусуса са Мишљењем, унети и описани на одговарајући начин разлози који доводе до изражавања модификованог мишљења. На пример, да ли се јасно види разлог: ограничење обима или неслагање са руководством, формулације конкретних појединачних погрешних исказивања или могућих погрешних исказивања, ако их има,

и њихив утицај на истинитост и објективност финансијских извештаја. Поред тога треба проверити да ли су уводни пасус и пасус о одговорности ревизора, модификовани на начин како се то захтева стандардима и како је то приказано у напред наведеним тачкам.

Такође је потребно оценити да ли су разлози и појединачно дата образложења за модификације (квалификације) садржана у извештају ревизора одговарајућа, поткрепљена налазима и закључцима на радним папирима и да ли су формулације мишљења које је изразио, сагласне са примерима датим у МСР који уређују извештавање и са њима повезаним МСР.

VI.6. ДА ЛИ РЕВИЗОРСКА ДОКУМЕНТАЦИЈА/ДОКАЗИ ПРЕГЛЕДАНИ ТОКОМ КОНТРОЛЕ КВАЛИТЕТА ПОДРЖАВАЈУ ИЗВЕШТАЈ РЕВИЗОРА И ДА ЛИ ЈЕ ИЗРАЖЕНА ОДГОВАРАЈУЋА ВРСТА МИШЉЕЊА РЕВИЗОРА ?

Основни захтев стандарда

Мишљење ревизора се формира и изражава на основу ревизорских доказа прибављених током обављања ревизије. Циљ ревизије је да се прибави довољно адекватних ревизорских доказа ради стварања основе за формирање и изражавање мишљења ревизора које је одговарајуће у датим околностима.

Уколико, у односу на поједине значајне ставке у финансијским извештајима, нема довољно документованих ревизорских доказа за доношење закључака и формирање мишљења, односно ако су закључци на радним папирима у супротности са оним што је садржано у извештају ревизора и врстом израженог мишљења, оцењује се да мишљење ревизора није одговарајуће.

Такође, треба имати у виду да непостојање довољно адекватних ревизорских доказа води до закључка да цео ангажман/ревизија није обављена у складу са захтевима МСР.

VI.7. ДА ЛИ ЈЕ РЕВИЗОР ИСПУНИО ОСТАЛЕ ЗАКОНОМ ПРОПИСАНЕ ОБАВЕЗЕ УПОГЛЕДУ ИЗВЕШТАВАЊА?

МСР: 700:

Основни захтев стандарда

Остале законом прописане обавезе о извештавању могу бити додатне, регулативом прописане, обавезе и захтеви у погледу извештавања који се односе на пример на банке, финансијски лизинг, осигуравајућа друштва и др, обавезе везане за извештавање о стању капитала правног лица, интерним контролама и друго.

Објашњења за дато питање

Ако ревизор има обавезу да у извештају независног ревизора извештава и о другим законским или регулаторним захтевима, испред уводног пасуса се уноси поднаслов: “Извештај о финансијским извештајима”, док се извештавање по таквим захтевима врши у засебном пасусу који носи поднаслов: “Извештај о другим законским и регулаторним захтевима”, а који следи након пасуса са мишљењем ревизора и, ако је применљиво, након пасуса са скретањем пажње.

VI.8. ДА ЛИ ЈЕ ИЗДАТ ИЗВЕШТАЈ РУКОВОДСТВУ/УПРАВИ И ДА ЛИ ПОСТОЈИ ДОКАЗ ДА СУ СА ЊИМА РАЗМАТРАНЕ СЛАБОСТИ И НЕДОСТАТЦИ ОТКРИВЕНИ ТОКОМ РЕВИЗИЈЕ ?

МСР: 230; МСР: 260; МСР: 265; МСР: 450;

Основни захтев стандарда

Ревизор треба да размотри налазе произашле из обављања ревизије који су од значаја за управљање и да те налазе саопшти лицима која су овлашћена за управљање.

Објашњења за дато питање

Ревизор треба благовремено да саопшти налазе од значаја за лица овлашћена за управљање и руководство, то се нарочито односи на налазе који указују на очекивано модификовање извештаја ревизора. Разматрање тих питања треба да се изврши пре издавања извештаја како би се омогућило овлашћеним лицима да предузму одговарајуће корективне мере.

Ти налази обично укључују питања као што су:

- избор или примена рачуноводствених политика које имају или могу имати значајне ефекте на финансијске извештаје;
- потенцијални ефекти значајних ризика или изложености обавезама, на пример: судски спорови;
- значајне неизвесности у вези са догађајима и околностима које потенцијално представљају претњу начелу сталности пословања;
- неслагања са руководством по питањима која имају утицаја на финансијске извештаје и очекиване модификације мишљења ревизора,
- слабости у систему интерне контроле, питања у вези са интегритетом руководства, криминалне радње.

Ревизор саопштава своје налазе у писаној форми у извештају руководству/управи у коме се поред запажања дају и препоруке за отклањање одређених слабости и неправилности или препоруке за побољшања/унапређења у интерним контролама или систему рачуноводственог обухватања и исказивања (видети такође тачку IV.9.).

Уколико се разматрање налаза врши усмено на састанку, ревизор треба да има доказ о саопштавању истих - белешку са одржаног састанка.

САДРЖАЈ

Б КОНТРОЛА КВАЛИТЕТА РАДА ДРУШТВА ЗА РЕВИЗИЈУ, ПРОВЕРОМ УСПОСТАВЉАЊА И ФУНКЦИОНИСАЊА ИНТЕРНОГ СИСТЕМА КОНТРОЛЕ 126-137 КВАЛИТЕТА ДРУШТВА

- КОРС - Упитник МСКК1:

Упитник о успостављању и функционисању интерног система контроле квалитета друштва за ревизију,

- КОРС - МСКК1- Извештај:

Извештај контролора квалитета о налазима и закључцима произашлим из извршене провере интерног система контроле квалитета са препорукама и предлогом мера које треба предузети.

Б КОНТРОЛА КВАЛИТЕТА РАДА ДРУШТВА ЗА РЕВИЗИЈУ, ПРОВЕРОМ УСПОСТАВЉАЊА И ФУНКЦИОНИСАЊА ИНТЕРНОГ СИСТЕМА КОНТРОЛЕ КВАЛИТЕТА ДРУШТВА

ОПШТЕ

1. Друштво за ревизију, у складу са захтевима Међународног стандарда контроле квалитета 1 (МСКК1), има обавезу да успостави и одржава интерни систем контроле квалитета, односно да успостави политике и процедуре за контролу квалитета обављања ревизија, прегледа финансијских информација, других ангажовања на основу којих се пружа уверавање и сродних услуга.
2. Систем контроле квалитета друштва за ревизију треба да буде осмишљен тако да пружи уверавање, у разумној мери, да :
 - а) друштво и његови запослени раде у складу са професионалним стандардима и одговарајућим законима и прописима, и
 - б) извештаји које издаје друштво, потписани именом друштва или именом кључних ревизорских партнера, су у складу са датим околностима.
3. Друштво уређује систем контроле квалитета интерним актом (правилником/приручником/упутством) који представља саставни део његове методологије за обављање ревизија, прегледа финансијских информација, других ангажовања на основу којих се пружа уверавање и сродних услуга.
4. Интерни акт друштва за ревизију којим уређују интерни систем контроле квалитета треба да буде у складу са захтевима садржаним у МСКК 1, односно мора садржавати политике и поступке за сваки од седам елемената контроле квалитета предвиђен тим стандардом (тачка 6).
5. Природа и обим политика и поступака у оквиру интерног система контроле квалитета које успостављају појединачна друштва зависи од различитих фактора, као што су величина и карактеристике пословања друштва и да ли је

друштво део мреже. Међутим, уз уважавање специфичности мањих друштава, остаје захтев да се успоставе политике и процедуре за сваки од саставних делова система предвиђен МСКК1. МСКК1, такође, уважава да неки од детаљних захтева садржаних у оквиру седам кључних елемената система контроле квалитета неће бити применљиви, на предвиђени начин, у случајевима када ревизију врши самостални ревизор, без особља.

6. Елементи интерног система контроле квалитета:

МСКК1 захтева да друштво за ревизију успостави и одржава интерни систем контроле квалитета који укључује политике и поступке који регулишу сваки од следећих елемената тог система:

1. одговорности руководства за квалитет рада,
2. релевантне етичке захтеве,
3. прихватање и наставак ангажовања код клијента,
4. кадрови,
5. спровођење ангажовања,
6. мониторинг/надзор над интерним системом контроле квалитете
7. документација.

Друштво има обавезу да документује своје политике и поступке и да са истима упозна запослене.

7. Одговорност руководства

Руководство има крајњу одговорност за квалитет рада друштва за ревизију.

Друштво треба да успостави политике и процедуре којим се захтева од највишег руководиоца друштва (или лица еквивалентног њему), или ако је то могуће управног одбора партнера (или еквивалента), да преузме коначну одговорност за систем контроле квалитета друштва.

Руководство треба да преузме такву одговорност и да својим примером и порукама које шаље особљу допринесе промовисању интерне културе квалитета друштва. Оно треба путем формалне и неформалне интерне комуникације (која може бити и виду меморандума, билтена, дискусије на састанцима, семинарима и др.), да шаље поруке особљу о посвећености друштва остваривању и јачању квалитета рада.

Активности на промовисању интерне културе квалитета укључују:

- успостављање правила и поступака за оцењивање рада, као и за одређивање накнада и унапређивања особља које искључиво зависи од квалитета њиховг рада,
- комерцијални мотиви друштва нису претпостављени квалитету обављеног посла,
- обезбеђивање довољно средстава за развој, документовање и подршку политикама и процедурама контроле квалитета. Одговорност руководства је да, пре свега обезбеди адекватни методологију за обављање ревизије (и других услуга које пружа), њено ажурирање и стављање на располагање особљу.

Друштво треба да изврши додељивање оперативне одговорности за интерни систем контроле квалитета особи или особама које поседују довољно адекватног искуства да успоставе и одржавају адекватне политике и поступке везане за контролу квалитета (на пример, партнер или друго лице које испуњава наведене услове).

Ако ревизорску делатност обавља самостални ревизор, такође се захтева да у интерном акту и политици наведе, своје име и презиме, број лиценце и да угради одредбу којом преузима коначну одговорност за квалитет обављене ревизије.

8. Релевантни етички захтеви

Друштво треба да има успостављене политике и процедуре осмишљене на начин да пружају уверавање, у разумној мери, да друштво и запослени раде у складу са релевантним етичким захтевима, односно у складу са основним принципима професионалне етике из Кодекса који укључује: интегритет, објективност, професионалну оспособљеност и дужну пажњу, поверљивост и професионално понашање.

а) Независност

Друштво успоставља политике и процедуре чијом применом ће се обезбедити да друштво, њено особље и када је то применљиво други субјекти (укључујући и запослене у мрежи) буду независни од клијента коме се пружа услуга ревизије.

Политике и процедуре друштва треба да омогуће: -информисање особља и, када је то применљиво, других субјеката, о захтевима које поставља принцип независност, -идентификовање и процену околности које могу угрозити независност и

предузимање мера којима се претње независности своде на прихватљив ниво применом заштитних мера и, уколико је то неопходно, одустајање од ангажовања;

Ради испуњавања ових захтева, политике и процедуре треба да буду дефинисане на начин да се захтева да:

- прикупљање и прослеђивање релевантних информација буде извршено како би се омогућило друштву и запосленима да утврде да ли испуњавају захтеве за независношћу и да друштво ажурира податке у вези са независношћу;

- се изврши дефинисање и предузимање заштитних мера у вези са откривеним претњама независности;

- кључни ревизорски партнер обезбеди релевантне информације о ангажовању, укључујући и обим и врсту свих услуга које се пружају клијенту како би се проценио њихов укупан утицај на захтеве који се тичу независности;

- особље хитно обавести друштво о околностима или односима које узрокују могуће претње независности, како би се предузеле одговарајуће мере;

- друштво прибавља, барем на годишњем нивоу, изјаве/потврде о усаглашености са политикама и процедурама које се односе на независност, од свих запослених од којих се у складу са релевантним етичким захтевима, захтева да буду независни;

- друштво, руководство и запослени поштују одредбе Кодекса и интерних политика и процедура које се односе на конфликт интереса. Сагласно томе, они не смеју имати ма какав финансијски или други интерес, утицај или везе са клијентовим пословањем које могу да умање њихово професионално расуђивање и објективност;

- друштво, као заштитну меру против претераног зближавања са клијентом, успоставља процес ротације кључних ревизорских партнера, сагласно захтевима Кодекса и законских прописа.

б) Поверљивост

Политике и процедуре се дефинишу у односу на принцип поверљивост тако да захтевају да:

- руководство и запослени треба да заштите и третирају као поверљиве све информације о клијенту или било које друге личне информације до којих током рада дођу,
- информације прибављене током ангажмана могу да буду коришћене или обелодањене само у сврхе за које су прикупљане и да свако друго коришћење представља прекршај који се санкционише.

9. Прихватање и настављање ангажовања

а) Прихватање ангажовања

Друштво треба да успостави политике и процедуре за прихватање нових клијента и наставак рада код постојећих клијената према којима врши прихватање нових клијената/ангажмана само ако оцени да је:

- компетентно за обављање ангажмана и поседује све што је потребно за то, укључујући време и ресурсе,
- усклађено са етичким захтевима,
- размотрило интегритет клијента и нема информација на основу којих би се могло закључити да клијент не поседује интегритет

Политикама и процедурама треба уредити, у односу на :

1. компетентност, способност и ресурсе - захтев да друштво, пре прихватања ангажмана, мора да врши разматрања следећих питања: а) да ли особље друштва поседује знање о привредној грани/делатности клијента и искуство у погледу релевантних захтева регулативе и извештавања; б) да ли има довољно особља које поседује неопходну компетентност и способности и да ли, ако то није случај, има на располагању стручњаке које може да ангажује; в) да ли има појединце који испуњавају критеријуме и захтеве у погледу подобности за обављање контролног прегледа квалитета ревизије, када је то применљиво; г) да ли је друштво у могућности да изврши ревизију у року предвиђеном за подношење ревизорског извештаја.

2. интегритет клијента - рад и информације које, пре прихватања ангажмана, треба прибавити, анализирати и документовати а које укључују: а) идентитет и пословни углед власника клијента, главног руководства и лица овлашћених за управљање; б) природу пословања и пословну праксу; в) информације у вези са ставом клијента, главног руководства и лица овлашћених за управљање према питањима као што су интерне контроле и агресивно тумачење рачуноводствених стандарда; г) индикације о неприкладном ограничавању рада ревизора; д) индикације о могућој укључености клијента у прање новца/друге криминалне активности; е) разлози за промену ревизора; ж) идентитет и пословни углед повезаних страна.

Политикама треба да буде уређено и да се одлука о прихватању новог клијента или настављању ангажовања код постојећих клијената може вршити само након што кључни ревизорски партнер, на основу прибављених информација и пргледа рада који је извршен у фази прихватања ангажмана, предложи и након што се то, према интерно прописаним процедурама, одобри.

б) Повлачење из ангажмана

Друштво треба да дефинише процес и поступке које треба да примени у случајевима када се установи да је неопходно повлачења из ангажмана. Тај процес обухвата разматрање професионалне и законске регулативе, укључујући и поступак извештавања надлежних органа које се захтева у случајевима повлачења (министарства и других регулаторних тела).

10. Кадрови

Друштво треба да води кадровску политику у складу са професионалном и законском регулативом. Политике и процедуре треба да буду успостављене у односу на:

1. *запошљавање ревизорског особља,*
 2. *професионални развој* - стицање способности и стручности који подразумева: организовање интерне стручне обуке, обезбеђивање присуствовања семинарима из области ревизије и рачуноводства и других специјалистичких знања, обезбеђивање релевантне стручне литературе, обезбеђивање слободних дана за спремање полагања стручних испита за стицање звања овлашћеног ревизора,
 3. *континуирану едукацију* лиценцираних овлашћених ревизора;
 4. *праћење и оцењивање* - праћење извршавања радних задатака запослених треба да се врши на сталној основи, односно за сваки ангажман док се оцењивање врши периодично а најмање једном годишње, и на тој основи се одређује развој каријере и напредовање. Друштво треба да успостави процедуре за праћење да ли запослени доследно спроводе у и примењују у раду захтеве професионалних стандарда и да установи и примени дисциплинске мере за случај непридржавања, занемаривања, недостатка дужне пажње, злоупотреба и намерног избегавања примене процедура контроле квалитета,
 5. *унапређивање и награђивање* - напредовање особља по звањима је засновано на резултатима праћења квалитета њиховог рада што подразумева евалуацију примене стандарда ревизије као и примену етичких принципа прописаним Кодексом.
- Друштво мора да установи документовање извршавања напред наведених политика и процедура.

Мања ревизорска друштва - величина друштва утиче на структуру процеса праћења и евалуације перформанси запослених и оне користе мање формализоване методе за такву евалуацију.

Самостални ревизор који ради без асистената - захтеви нису применљиви.

11. Спровођење ревизије

Друштво треба да има успостављене политике и процедуре које пружају уверавање, у разумној мери, да се ревизије извршавају у складу са професионалним стандардима и законским прописима којима се обезбеђује:

1. *доследност квалитета спровођења ревизије*
доследност у остваривању квалитета се постиже, пре свега, стварањем основе за квалитетно обављање ревизија;
 - рад мање искусних чланова тима се прегледа од искуснијих чланова тима,
 - коришћењем одговарајуће методологије за обављање ревизије и других услуга којима се пружа уверавање, која поред упутстава, треба да садржи и стандардизовану ревизорску документацију (програме, упитнике, контролне листе, компјутерске ревизорске алате, изјаве и друге унапред

- креиране стандардизоване обрасце) који треба да буду расположиви у електронској форми (на серверу), и доступни ревизорском особљу,
- ажурирање методологије најмање годишње, а по потреби и чешће, ажурирање професионалних стандарда, стручних материјала, закона и друге регулативе уз редовно занављање расположивости истих особљу.

2. Надзор над спровођењем ангажовања

Процедуре надзора треба да дефинишу лица која су одговорна за вршење надзора и да укључе: а) праћење напретка ангажовања; б) разматарње компетентности и способности чланова тима, да ли им је додељено довољно времена, да ли разумеју програме и упутства; в) разрешавање значајних питања која се појаве током спровођења ангажмана; г) идентификације питања за која су потребне интерне или екстерне консултације.

3. Преглед

Процедуре прегледа ревизорске документације/радних папира треба да дефинишу лица која су одговорна за вршење прегледа и да укључе обавезу разматарања: а) да ли је посао обављен у складу са професионалним стандардима и релевантним законским и регулаторним захтевима; б) да ли су значајне питања издвојена ради даљег разматрања и одлука; в) да ли су извршене одговарајуће консултације и да ли су донети закључци документовани и имплементирани; г) да ли постоји потреба да се ревидирају природа, рокови и обим обављеног посла; д) да ли обављени посао подржава закључке и да ли је адекватно документован; е) да ли су прикупљени докази довољни и да ли на адекватан начин подржавају извештај ревизора. Ове одговорности и задаци се додељују искуснијим члановима тима укључујући и кључног ревизорског партнера. Поступци, обим и време извршавања треба да буду дефинисани, као и документовање.

Самостални ревизор - захтеви стандарда за успостављање политика и процедура које се односе на именовање тима и преглед радних папира нису применљиви за самосталног ревизора који ради без асистената.

Консултације - спровођење одговарајућих консултација унутар друштва или екстерно у вези са сложеним или осетљивим питањима за које друштво нема одговарајућа знања (могу укључивати питања као што су тумачења неких МСФИ, питања везана за наставак пословања и разне процене коришћене од стране клијента и др); документовање природе и обима консултација, произашлих закључака и њихове примене.

Мања ревизорска друштва, која немају особље са адекватним знањима и способностима, треба интерним актом да уреди коришћење консултација и саветодавних услуга од: других фирми, професионалних и регулаторних тела или других који пружају релевантне услуге контроле квалитета.

Самостални ревизор - наведено у претходном пасусу се односи и на самосталног ревизора.

Контролни преглед квалитета ревизије

Друштво треба да успостави политике и процедуре:

- контролног прегледа квалитета ангажмана, којим се обезбеђује објективна процена значајних расуђивања и закључака до којих је ревизорски тим дошао обављањем ревизије и које је применио у састављању извештаја ревизора,
- дефинисања обавезности контролног прегледа квалитета за котирана правна лица и критеријуме на основу којих ће се контролни преглед квалитета вршити и за ревизије других правних лица (на пример друга друштва од јавног интереса и ревизије са високим ризиком и др.),
- критеријуме које морају испуњавати лица која могу бити именована за вршење контролног прегледа квалитета ангажмана,
- природу, време и обим контролног прегледа квалитета,
- документовање обављеног прегледа и сагласности за издавање извештаја ревизора.

Разлике у мишљењу

Друштво успоставља политике и процедуре за поступање и решавање ситуација у којима постоје разлике у мишљењу између:

- а) чланова тима,
- б) кључног ревизорског партнера и консултаната који раде на ангажману,
- в) кључног ревизорског партнера и лица које врши контролни преглед квалитета ангажмана.

Политикама и процедурама треба да се установи захтев да закључци донети по питањима разлика у мишљењу морају да буду документовани, имплементирани и да извештај ревизора не може бити датиран пре него се разлике у мишљењу не разреше.

Документација о спровођењу ангажовања

Политике и процедуре треба да дефинишу и обезбеде:

1. *комплетирање документације* - одређивање рокова у којима коначни досијеји морају, након завршетка извештаја о ангажовању, да буду комплетирани од стране тима. У случају ревизије тај рок је обично 60 дана. Ако се ради о ревизијама компоненти и Групе, рокови се обично посматрају и уређују као рокови за сваки појединачни ангажман;
2. *поверљивост, сигурносот, интегритет, доступност* и могућност поновног коришћења документације ревизије/ангажмана. Без обзира да ли је документација у електронској, папирној или некој другој форми, политике и процедуре треба обезбеде да не може бити доступна неовлашћеним лицима, неовлашћено измењена и брисана.
3. *чување документације ангажмана* најмање у роковима који су одређени законом.

12. Мониторинг политика и процедура интерног система контроле квалитета друштва

Друштво треба да успостави политике и процедуре надзора/мониторинга којим обезбеђује да процедуре контроле квалитета буду адекватне, ефективне и да се примењују у пракси. Такве политике и процедуре треба да укључе следеће захтеве:

1. континуирано разматрање и евалуацију интерног система друштва којим се врши евалуација поштовања професионалних стандарда и релевантних законских прописа, адекватности осмишљености и ефективности имплементирања, примене и да ли обезбеђује да извештаји, који се издају са потписом друштва или кључних ревизорских партнера, одговарају датим околностима,

Процедуре треба да укључе и захтев да се врши периодични преглед и евалуација једног завршеног ангажмана/ревизије за сваког кључног ревизорског партнера, односно лица која потписују извештаје,

2. одређивање партнера/ или другог компетентног лица и давање овлашћења и одговорности да тај процес прегледа и евалуације врши,
3. да лица која раде на ангажману/ревизији или врше контролу квалитета ангажмана не могу учествовати у инспекцији за потребе његове евалуације,
4. информисање кључних ревизорских партнера и других лица у друштву о резултатима процеса надзора над системом контроле квалитета врши се најмање једном годишње. Информисањем треба да обухвати: опис извршених надзорних процедура, закључке донете на основу извршених надзорних процедура, опис системских, учесталих или других значајних недостатака у систему и мера предузетих да би се разрешили или исправили недостаци.

Мања ревизорска друштва

У случају мањих ревизорских друштава, процедуре мониторинга ће можда морати да врше појединци који су одговорни за осмишљавање и имплементацију интерног система контроле квалитета или који су можда укључени у обављање контролног прегледа ревизије. Друштво са мањим бројем запослених може политикама уредити коришћење одговарајућих екстерних особа или другог друштва за обављање годишњих прегледа завршених ангажмана (који се обављају за сваког кључног ревизорског партнера), као и за друге поступке мониторинга/надзора над интерним системом контроле квалитета.

Самостални ревизор

У случају самосталног ревизора, захтев за извештавање о резултата мониторинга кључних ревизорских партнера и других лица није применљив.

Жалбе и примдбе

Друштво треба да установи политике и процедуре у односу на поступање и решавање жалби и примедби:

1. екстерних страна, да посао који је обавило друштво није у сагласности са професионалним стандардима и захтевима које постављају законодавна и регулаторна тела;
2. интерних страна, односно страна унутар друштва о непоступању у складу са политикама и процедурама друштва, које могу укључивати и оне по питањима везаним за кадровску политику.

Мања ревизорска друштва и самостални ревизор

Друштво, укључујући посебно мања друштва и самосталне ревизоре, политикама и процедурама треба да уреди коришћење услуга адекватно квалификованих екстерних лица или другог друштва по питањима жалби и примдби.

13. Документовање успостављања и функционисања система контроле квалитета

Друштво треба да успостави политике и процедуре којима се уређује документација којом се доказује да је успостављен сваки елемент система интерне контроле квалитета и да у пракси функционише ефективно.

Облик и садржај документације којом се доказује успостављање и функционисање сваког од елеманата интерног система контроле квалитета је питање процене и зависи од више фактора укључујући следеће: величину друштва и број филијала, природу и сложеност и обим пословања.

Документација која се односи на надзор над системом контроле квалитета друштва укључује документовање надзорних процедура као и процедура за избор завршених ангажмана који су предмет прегледа/ инспекције, евиденције о евалуацији које се односе на питања поштавања професионалних стандарда, важећих прописа и захтева регулаторних тела, евалуације о томе да ли је интерни систем контроле квалитета адекватно осмишљен и ефективно имплементиран, евалуације да ли се систем интерне контроле квалитета адекватно примењује у пракси и обезбеђује да су извештаји, који се издају са потписом друштва или кључних ревизорских партнера, одговарајући у датим околностима.

Мања ревизорска друштва и самостални ревизори могу користити мање формализоване методе у документовању система контроле квалитета, као што су ручно вођене белешке, контролне листе и разни формулари.

14. Вршење прегледа интерног система контроле квалитета

Комора, на основу члана 72. став 2 тачка 1) Закона, врши преглед интерног система контроле квалитета ради утврђивања да ли друштво за ревизију и самостални ревизор има успостављене смернице и поступке за интерну контролу квалитета, да ли смернице и поступци, повезани са интерним процедурама за контролу квалитета, функционишу успешно да ли се примењују у пракси.

Стручна служба Коморе је, ради извршавања провера, прибављања доказа и формирања закључака и оцене о адекватности успостављеног интерног система контроле квалитета друштва/самосталног ревизора и примени смерница и процедура тог система у њиховом раду, сачинила следећу радну документацију, који чине саставни део Методологије Коморе за проверу квалитета рада њених чланова:

- КОРС -Упитник МСКК 1:

Упитник о успостављању и функционисању интерног система контроле квалитета друштва за ревизију,

- КОРС - МСКК1 - Извештај

Извештај контролора квалитета о налазима и закључцима произашлим из извршене провере интерног система контроле квалитета са препорукама и предлогом мера које треба предузети.

Радна документација/Упитник који чини основ за проверу је сачињена тако да садржи питања, односно захтев стандарда у погледу политика и процедура које друштво за ревизију треба да успостави и чију примену у раду треба да обезбеди, у односу на сваки елемент интерног система контроле квалитета дефинисан МСКК 1.

Приликом обављања провере интерног система контроле квалитета друштва и просуђивања о његовој адекватности, контролор квалитета треба да узме у обзир одредбе МСКК1 које се односе на специфичности мањих ревизорских друштава и самосталних ревизора и које уважавају следеће околности:

- *Величина друштва* - мањи борј лиценцираних овлашћених ревизора и запослених утиче на структуру интерног систем контроле квалитета;
- *Кадрови* - структура процеса евалуације перформанси запослених бити другачија (нема посебног лица- кадровика), користе се мање формализоване методе за такву евалуацију;
- *Консултације* - нема адекватних ресурса за консултације унутар куће, може користити друга друштва за ревизију, професионална и регулаторна тела и друга лица која могу пружити релевнтне услуге контроле квалитета;
- *Мониторинг/надзор над интерним системом контроле квалитета друштва* - процедуре ће можда морати да извршавају појединци који су одговорни за осмишљавање ИСКК. Такође, да ће они бити укључени у контролни преглед квалитета. Препоручљиво је да друштва донесу одлуку и уреде коришћење компетентне екстерне особе или друге фирме, да изврше захтевани годишњи преглед квалитета обављених ревизија за сваког лиценцираног овлашћеног ревизора и евалуацију квалитета;

- *Жалбе и примедбе на квалитет рада друштва* - није прихватљиво да се због малог броја компетентних лиценцираних ревизора или у случају самосталног ревизора, поступак са жалбама и примедбама спроводи од лица која су учествовала у њиховом извршавању. Мања друштва за ревизију и самостални ревизори могу да користе услуге адекватно квалификованих екстерних особа или фирми за спровођење истрага, жалби и примедби;
- *Документација интерног система контроле квалитета* –
- *мања ревизорска друштва* могу да користе мање формализоване методе у документовању и извршавања контроле квалитета, као што су ручно вођене белешке, контролне листе и обрасци.
- *самостални ревизор* - углавном су применљиви захтеви који се тичу специфичности мањих друштава који се односе на мање развијену структуру интерног система контроле квалитета, односно детаљност предвиђених поступака и детаљност и форму документације која се примењује. Потребно је обратити посебну пажњу да одређени захтеви МСКК1 нису применљиви на самосталне ревизоре који раде без асистената.