

тексту: Методологија), која се налази у Прилогу овог правилника и чини његов саставни дио, или по интерно прописаној методологији привредног друштва за ревизију или групе којој привредно друштво за ревизију припада.

(2) Привредно друштво за ревизију може да обавља ревизију по интерно прописаној методологији привредног друштва за ревизију или групе којој привредно друштво за ревизију припада уколико је интерно прописана методологија детаљнија у односу на Методологију која је прописана овим правилником.

(3) Привредно друштво за ревизију дужно је да одлуком надлежног органа привредног друштва за ревизију усвоји одговарајућу методологију обављања ревизије из става 1. овог члана.

Члан 5.

(1) Методологија која се прописује овим правилником сачињена је на начин да прати захтјеве професионалне регулативе по фазама и појединим корацима процеса ревизије.

(2) Структура сваке појединачне фазе процеса ревизије у Методологији конципирана је тако да садржи:

1) позив на Међународни етички кодекс за професионалне рачуновође (у даљем тексту: Кодекс), Међународни стандард контроле квалитета 1 (у даљем тексту: МСКК 1), Међународне стандарде ревизије (у даљем тексту: МСР) и законску регулативу, који ревизору постављају одређене професионалне захтјеве за дато питање,

2) основни захтјев МСР по одређеном питању,

3) објашњења која указују на захтјеве МСР који у обављању ревизије, по одређеном питању, треба да буду извршени и документовани,

4) документовање - ревизор мора да документује да је посао обавио у складу са захтјевима који су постављени у сваком од професионалних стандарда релевантних за одређено питање.

(3) Досијеи ревизије треба да садрже довољне и адекватне ревизорске доказе о поступању и испуњавању захтјева релевантних МСР, а уколико то није случај, рад ревизора се не може сматрати извршеним у складу са прописима из члана 3. овог правилника.

Члан 6.

Привредна друштва за ревизију која су до дана ступања на снагу Закона добила дозволу за рад од Министарства финансија дужна су да најкасније у року од шест мјесеци од дана ступања на снагу Закона, односно до 30. јуна 2026. године, свој статус и пословање ускладе са одредбама Закона, што подразумева и доношење одлуке из члана 4. овог правилника.

Члан 7.

Питања, захтјеви и ситуације које нису регулисане овим правилником регулишу се последњим објављеним МСР и/или МСКК 1 који су у примјени у Републици Српској.

Члан 8.

Уколико се након ступања на снагу овог правилника промијене захтјеви МСР и/или МСКК, предност у примјени имају последњи објављени МСР и/или МСКК који су у примјени у Републици Српској.

Члан 9.

Овај правилник ступа на снагу осмог дана од дана објављивања у "Службеном гласнику Републике Српске".

Број: 06.12/020-1111/26
30. априла 2026. године
Бањалука

Министар,
Зора Видовић, с.р.

ПРИЛОГ

МЕТОДОЛОГИЈА ОБАВЉАЊА РЕВИЗИЈЕ

УВОД

Методологија је сачињена на начин да прати професионалне захтјеве по фазама и појединим корацима ревизије.

1062

На основу члана 63. Закона о рачуноводству и ревизији Републике Српске ("Службени гласник Републике Српске", број 115/25) и члана 76. став 2. Закона о републичкој управи ("Службени гласник Републике Српске", бр. 115/18, 111/21, 15/22, 56/22, 132/22 и 90/23), министар финансија д о н о с и

П РА В И Л Н И К О МЕТОДОЛОГИЈИ ОБАВЉАЊА РЕВИЗИЈЕ

Члан 1.

Овим правилником прописује се Методологија обављања ревизије, односно ближе се уређују поједине фазе процеса ревизије и дају смјернице за обављање ревизије финансијских извјештаја коју врше привредна друштва за ревизију у складу са законом који уређује област рачуноводства и ревизије у Републици Српској.

Члан 2.

(1) Поједини изрази употребљени у овом правилнику за означавање женског или мушког рода подразумевају оба пола.

(2) Појмови који се користе у овом правилнику имају исто значење као појмови употребљени у Закону о рачуноводству и ревизији Републике Српске (у даљем тексту: Закон).

Члан 3.

Ревизија финансијских извјештаја обавља се у складу са Законом, Међународним стандардима ревизије, Међународним стандардима контроле квалитета и Међународним етичким кодексом за професионалне рачуновође.

Члан 4.

(1) Привредно друштво за ревизију дужно је да обавља ревизију по Методологији обављања ревизије (у даљем

Методологију чине сљедеће фазе процеса ревизије:

1. прихватање и настављање ревизорског ангажмана,
2. планирање ревизије,
3. прибављање ревизорских доказа,
4. питања која се односе на области изабране за детаљну провјеру доказа,
5. преглед/контрола квалитета у фази закључивања ревизије,
6. извјештавање.

Осим наведеног, ова методологија обухвата и дио који се односи на контролу квалитета рада привредног друштва за ревизију, провјеру успостављања и функционисања интерног система контроле.

Прихватање и настављање ревизорског ангажмана

Опште

У вези са прихватањем нових ангажмана (нових клијената) и/или у случајевима настављања ангажовања, односно поновне ревизије код постојећих клијената, лиценцирани овлашћени ревизор (у даљем тексту: ревизор) треба да:

- изврши одговарајуће поступке захтијеване професионалном и законском регулативом,
- донесе одговарајуће закључке,
- на одговарајући начин документује прихватање нових ангажмана или настављање ангажовања код клијента.

Професионални стандарди повезани са питањима прихватања и настављања ангажовања

МСКК 1: Контрола квалитета фирми које врше ревизију, преглед финансијских информација, избор кадрова и њихова стручност и оспособљеност у односу на познавање дјелатности и специфичности пословања клијента ревизије, друга ангажовања на основу којих се пружа увјеравање и сродне услуге.

МСР

- 210: Договарање услова ревизорског ангажовања,
- 220: Контрола квалитета за ревизије финансијских извјештаја,
- 300: Планирање ревизије финансијских извјештаја,
- 510: Прва ревизорска ангажовања - почетна стања.

Приликом прихватања новог ангажмана и/или наставка ангажмана ревизор треба да у складу са захтјевима МСКК 1/МСР прибави:

- информације о интегритету, односно пословној репутацији клијента,
- информацију да ли друштво и ревизорски тим могу испунити етичке захтјеве,
- постојање услова за прихватање ангажмана (посједовање 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 интегритету клијента и његовог руководства које може бити у виду контролних листи / упитника о ризицима, извода са сајтова, биљешки и др.,
- изјава ревизора о независности / сукобу интереса,
- листа клијената и са њима повезаних правних лица (матична, зависна и придружена правна лица) и физичких лица на које се принцип независности примјењује,
- уговор о ревизији у складу са Законом о ревизији и рачуноводству (у даљем тексту: Закон),
- писмо о ангажовању,
- одлука о повлачењу из ангажмана (ако је примјенљиво) за клијенте којима је претходне године извршена ревизија, а који својим поступцима ограничавају ревизорске поступке.

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

Приликом прихватања или наставка ангажовања ревизор треба да процијени да ли се може појавити питање стварног или могућег сукоба интереса, због чега, у одређеном случају, треба да буде донијета 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 захтијева, достављена и образложена овлашћеним лицима Министарства финансија.

1.1. Да ли се приликом доношења одлуке о прихватању ангажмана / наставку ангажовања код постојећих клијената поступало у складу са политикама и поступцима садржаним у Методологији / интерним актима којима је дефинисана контрола квалитета, у дијелу који уређује та питања?

МСКК 1

Основни захтјев 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 буду размотрена и процијењена (на основу резултата прибављених испитивањем), прије свега од главног ревизорског партнера.

Главни 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 за ревизију, односно Методологији. Интерни акт треба да буде у сагласности са захтјевима МСКК 1 и МСР и да прописује да се ангажовање може прихватити само ако је друштво:

- компетентно за обављање ангажовања и посједује све што је потребно, укључујући вријеме и ресурсе,
- ако нема сметњи у односу на усклађеност са етичким захтјевима (независност, сукоб интереса),
- ако је испитан интегритет клијента и ако испитивањем нису откривене информације које би могле довести у питање његов интегритет.

Ревизор треба да изврши документовања ангажмана и његовог разумијевања за сврхе доношења одлуке о прихватању ангажмана, те разматра питања као што су:

- да ли особље друштва посједује знања о привредној грани / дјелатности клијента,
- искуство у примјени релевантних професионалних и законских захтјева, укључујући и захтјеве који се односе на извјештавање, коришћење рада стручњака,
- да ли има довољно особља и расположивог времена да заврши ангажовање у року предвиђеном за издавање извјештаја.

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. Ревизор ће напријед наведено потврдити кроз документацију у ревизорском досијеу (копије и упитници или ревизорски софтвер).

1.2. Да ли је прије прихватања ангажмана извршено процијењивање основних етичких принципа и да ли су резултати те процјене документовани?

МСР 220: Кодекс, Закон и подзаконска акта

Етички захтјеви који се односе на ангажовања ревизора подразумевају захтјеве садржане у Етичком кодексу за професионалне рачуновође издатом од IFAC. Поред захтјева садржаних у Кодексу, потребно је имати у виду и одредбе које се односе на независност и сукоб конфликт интереса, садржане у Закону, као и одредбе других релевантних закона и подзаконских аката које се односе на прихватање обављања ревизије, односно забране за друштво и за ревизора.

Друштво, ревизори и други запослени треба да испуњавају сљедеће основне принципе из Кодекса:

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

Захтјеви који се односе на независност треба да буду јасно уређени у интерном акту друштва, описане околности које могу угрозити независност, као и заштитне мјере којима се пријетње независности (ако постоје) могу оклонити или свести на прихватљив ниво. Документовање независности ревизор врши кроз изјаву потписану од стране ангажованих чланова тима, власника и/или чланова органа управљања. Главни ревизорски партнер, током обављања поступака испитивања предвиђених за прихватање ангажмана, може да идентификује пријетње независности у односу на конкретан ревизорски ангажман које се не могу уклонити или свести на прихватљив ниво примјеном заштитних мјера. У таквим случајевима треба да се спроведу консултације у оквиру друштва и да се, ако се ангажман процијени значајним, предузму мјере које могу довести до нпр. престанка пружања неких других услуга том клијенту или престанка посједовања власничких интереса код

њега, који условљавају пријетњу независности и који, у складу са професионалном регулативом, могу захтијевати 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 документовани.

У чл. 76. и 77. Закона дефинисане су ситуације када је ревизору забрањено да обавља ревизију код правног лица, односно када је друштву забрањено да обавља ревизију финансијских извјештаја правног лица и повезаног правног лица.

Приликом вршења ревизије битно је разликовати:

- независност ума, односно стање ума које омогућава формирање закључка без утицаја који доводе у питање професионално расуђивање, што омогућава појединцу да дјелује независно, уз објективност и професионалну неповјерљивост,

- независност дјеловања, односно избјегавање чињеница и околности значајних у тој мјери да на основу њих разумна и информисана трећа страна, која познаје све битне информације, укључујући све примјенљиве заштитне мјере, може разумно да закључи да су интегритет, објективност или професионална неповјерљивост фирме, односно члана на ангажовању на основу кога се пружа увјеравање, доведени у питање.

Друштво треба да процијени да ли је оспособљено да прихвати и изврши ангажман у складу са етичким захтјевом, професионалном оспособљеношћу и дужном пажњом, односно да ли посједује 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.

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, поред захтјева дефинисаних Законом, мора да садржи одредбу да ће он без одгађања извјестити друштво које га ангажује, односно главног ревизорског партнера о насталој промјени у односу на принцип независности или новонасталој околности која угрожава његову независност.

1.3. Да ли је испитан интегритет руководства и управе клијента?
МСКК 1, МСР 220; МСР 210; МСР 300, МСР 315

Основни захтјев стандарда

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

Ради процјене 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 примјенљивих рачуноводствених стандарда и прописа,

- информације о контролном окружењу које подразумевају ставове, свијест 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 примјенљиво),

- информације у погледу могуће умјешаности клијента у прање новца или у друге криминалне радње у складу са захтјевима Закона и стандарда,

- индикације неприкладних ограничења у дјелокругу рада ревизора,

- разлоге за избор новог ревизора и престанак сарадње са претходним ревизором.

Горенаведена питања захтијевају знатан број информација и процјену више фактора и стога друштво треба да има, као дјо Методологије, сачињен детаљан упитник / контролну листу, на основу које ће се, систематично, прибавити неопходне информације које дају основу за процјену 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, односно власником или вишим руководством, ради избјегавања каснијих могућих неспоразума.

Ревизор треба, прије прихватања ангажмана, да прибави информације и рашчисти питања одговорности у мањем правном лицу. Уколико процијени 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 извјештајима, треба да донесе одлуку да такав ангажман не прихвати.

Документовање

Ревизор врши документовање обављених процедура путем биљешки сачињених током разговора са вишим руководством, односно 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 (нпр. извод из АПИФ-а, Берза, информације са сајтова и др.), а на основу којих врши процјену 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 донијету одлуку. Ревизор мора да документује спроведене процедуре као дјо радне документације у оквиру конкретног ангажмана.

Документовање је довољно и адекватно када се у радној документацији коју је сачинио ревизор утврди да је он:

- 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,

- документовао извршени рад, односно у досијеу ревизије постоји поткрепљујућа ревизорска документација (нпр. извод АПИФ-а, Берза, контролне листе / упитници, биљешке, информације са сајтова и др.), која оправдава ревизорску одлуку о прихватању клијента.

1.4. Да ли је, у случају првог ангажовања, извршен преглед финансијских извјештаја претходног периода и извјештаја ревизора и да ли је успостављена комуникација са претходним ревизором?

МСР 210; МСР 300; МСР 510; МСР 540, Закон

Захтјев стандарда и Закона

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

Објашњења за дато питање

У случају када је ревизија финансијских извјештаја претходне године вршена од стране другог ревизора, ревизор треба да ступи у контакт са претходним ревизором и информисе се о разлозима због којих клијент мијења ревизора. Он, такође, треба да размотри стручност и независност претходног ревизора, захтијева увид у његову радну документацију и тако прибави сазнања и процијени 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 извјештајима 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 извјештаја 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 процијени да ли му ревизорске процедуре које ће примјенити у текућем периоду могу пружити адекватне доказе о почетним стањима и да, уколико то није случај, размотри питање ограничавања обима рада и утицај на извјештај ревизора.

Документовање

Ревизор треба да прикупи довољно адекватних ревизијских доказа о томе да ли почетна стања садрже погрешне исказе који материјално утичу на финансијске извјештаје за текући период, и то:

- утврђивањем да ли су закључна стања претходног периода тачно пренијета у текући период или су, гдје је то прикладно, измијењена;

- утврђивањем да почетна стања одражавају примјену одговарајућих рачуноводствених политика;

- обављањем једне или више од наредних радњи:

1. у случају да је вршена ревизија финансијских извјештаја за претходну годину, прегледом радних папира претходног ревизора како би прибавио доказе о почетним стањима,

2. проценом да ли ревизијски поступци обављени у текућем периоду пружају доказе који су релевантни за почетна стања,

3. обављањем специфичних ревизијских поступака ради прибављања доказа о почетним стањима.

Ревизор мора да изврши провјеру адекватности и досљедности примјене рачуноводствених политика, као и могући негативан утицај на претходно изражено мишљење. Неопходно је да изврши провјеру да ли је промјена у рачуноводственим политикама правилно рачуноводствено обухваћена или адекватно презентована или објелодањена у складу са примјенљивим оквиром финансијског извјештавања.

Приликом спровођења процедура ревизор мора да води рачуна о њиховој адекватности, повезаности са планирањем ревизије, утврђеним ризицима, одговором на утврђене ризике, те о потенцијално дефинисаним кључним ревизорским питањима (КАМ), упоредним информацијама наведеним у објелодањивањима уз финансијске извјештаје. Раније наведено може имати и утицаја на изражавање мишљења ревизора (извјештај ревизора) у складу са МСР 705 - Модификације мишљења у извјештају независног ревизора.

1.5. Да ли је потписан уговор (и писмо о ангажовању) који садржи услове ревизорског ангажовања?

МСР 210; Закон

Основни захтјев стандарда

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

У члану 65. ст. 3. и 4. Закона дефинисано је на који начин је потребно закључити уговор о ревизији, те које услове испунити.

Поред раније наведеног, у уговорима је потребно дефинисати:

- циљеве и дјелокруг ревизије финансијских извјештаја,
- одговорност ревизора,
- одговорност руководства,
- идентификацију примјенљивог оквира финансијског извјештавања,
- форме и садржаје извјештаја који ће бити издати.

Ревизор, у складу са напријед наведеним, треба да провјери да ли:

- постоји валидан, потписан од обе стране, уговор за ангажман (предмет надзора Министарства), који је усаглашен са захтјевима Закона и одговарајућим МСР,
- уговор прецизира финансијске извјештаје који су предмет ревизије и период који они покривају, примјенљиви 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 извјештаји који ће бити предмет ревизије,
- уговор или писмо о ангажовању садржи детаљно одговорности, права и обавезе уговорних страна,
- је датум закључивања, форма и садржина уговора у складу са Законом.

2. Планирање ревизије

Опште

Ревизор треба да размотри и процијени да ли је посветио довољно пажње припреми обављања ревизије и да ли је извршио одговарајуће поступке у фази планирања, а с циљем да:

- благовремено идентификује ризичне области, односно ревизорске ризике,
- испланира природу, обим и вријеме поступка ревизије који се, у датим околностима, могу сматрати неопходним, те да испланира надзор над обављањем ревизије којим се обезбјеђује квалитет,
- у складу са захтјевима МСР, документује раније наведено.

МСР који се односе на планирање:

300: Планирање ревизије финансијских извјештаја,

315: Идентификовање и процјена ризика материјално погрешних исказа путем разумијевања ентитета и његовог окружења,

320: Материјалност у планирању и спровођењу ревизије,

330: Ревизорски одговор на процијењене ризике.

Друштво треба да, у оквиру Методологије и свог интерног система контроле квалитета, уреди политике и процедуре, редослијед извршавања задатака и одговорности за фазу планирања ревизије. Главни ревизорски партнер и други водећи чланови тима треба да буду укључени у планирање ревизије, укључујући и пла-

нирање процедура за контролу квалитета. Политике и процедуре друштва треба да буду у складу са професионалним захтјевима у раније наведеним стандардима.

Уколико на ангажману постоји партнер за квалитет (Законом је прописано када постоји обавеза ангажовања партнера за квалитет), његов основни задатак је да током обављања контроле квалитета рада које је ревизор извршио у фази планирања сагледа и процијени 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 захтјевима 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 измјена напријед наведених докумената (ако их је било),

- планирање природе, времена и обима мониторинга/усмјеравања, надзора над радом чланова тима и прегледа њиховог рада.

Два кључна документа која треба да буду припремљена у фази планирања ревизије су:

1. Општа стратегија ревизије, која дефинише дјелокруг, приступ, вријеме и смјернице / кључне одлуке за сачињавање плана ревизије;

2. План ревизије, који је детаљнији него општа стратегија и треба да укључи опис:

- природе времена и обим планираних поступака процјене ризика (у складу са захтјевима МСР 315),

- природе времена и обима даљих планираних поступака ревизије на нивоу тврдње (у складу са МСР 330),

- других планираних специфичних ревизорских поступака неопходних за испуњавање захтјева МСР, а који зависе од резултата добијених извршавањем поступака процјене 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 морају да буду у складу са смјерницама датим у МСР 300, МСР 315, МСР 320, МСР 330.

Документовање

Документација, односно информације које поткрепљују планирање и које треба да постоје у досијеу ревизије везане су за разумијевање клијента и његовог окружења, те процјену ризика материјално погрешних исказа, а то су информације о:

- пословању,

- управљању,

- власничкој структури,

- рачуноводственом систему,

- интерним контролама,

- информационом систему, укључујући и пословне процесе релевантне за финансијско извјештавање,

- потреби ангажовања стручњака.

Документација у вези са општом стратегијом ревизије представља евиденцију кључних одлука које су неопходне за правилно планирање ревизије и информисање тима који ради на ангажовању о значајним питањима и који је подложен професионалном скептицизму и дужној пажњи коју ревизор мора да довољно и адекватно спроведе на предметном ангажовању.

2.1. Да ли је рад на разумијевању правног лица и његовог окружења обухватио све поступке који се захтијевају по МСР, а с циљем процјене ризика?

МСР 315

Основни захтјеви стандарда

Ревизор треба да спроведе поступке процјене ризика како би створио основу за идентификовање и процјену ризика материјално погрешних исказа на нивоу финансијских извјештаја и на нивоу тврдње.

Поступци процјене ризика треба да укључе сљедеће:

- испитивање руководства и других лица која, по процијени ревизора, могу имати информације које му вјероватно могу помоћи у идентификовању ризика материјално погрешних исказа,

- аналитичке поступке и процедуре (у фази планирања и финалној фази ревизије),

- посматрање и провјеру пословања клијента, документације (као што су пословни планови и стратегије), евиденција и правилника о интерној контроли; извјештаја које је припремило руководство (као што су периодични финансијски извјештаји), записника са сједница лица одговорних за управљање,

- записнике других контролних органа.

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

- фактора релевантних за привредну грану у којој послује, регулаторне и друге екстерне факторе;

- природе правног лица, укључујући његово пословање, власничку и управљачку структуру, врсте инвестиција које правно лице врши или намјерава да изврши, начин на који је правно лице организовано и на који се финансира. Ове информације му омогућавају да разумије класе трансакција, салда рачуна и објелодањивања која очекује у финансијским извјештајима који су предмет ревизије;

- избора и примјене рачуноводствених политика, укључујући и разлоге за њихове измјене. Ревизор треба да процијени да ли су рачуноводствене политике одговарајуће за његово пословање и да ли су у складу са примјенљивим оквиром финансијског извјештавања;

- циљева и стратегија правног лица и пословне ризике који могу довести до ризика материјално погрешних исказа;

- мјерења и прегледа финансијских перформанси од стране руководства. Мјере перформанси, интерне или екстерне, могу мотивисати руководство да предузме активности ради побољшања перформанси (резултата), али могу довести и до намјерног погрешног исказа у финансијским извјештајима.

На основу прибављеног разумијевања 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 извјештајима и објелодањивањима. Ревизор разматра ризик за сваку појединачну тврдњу и процјењује да ли ефекат погрешне тврдње може бити материјално значајан, као и која је вјероватноћа да се то оствари.

Прибављено разумијевање раније изложених елемената представља основу за планирање и извршавање даљих ревизорских поступака у процесу ревизије. Неизвршавање одређених ревизорских поступака (или њихово извршавање на неодговарајући начин) за поједине елементе процјене ризика значајно утиче и на комплетност и поузданост резултата које је ревизор добио таквом процјеном, а то има утицај и на правилност планирања ревизије.

Мања правна лица и правна лица у јавном сектору

Код планирања ревизорског рада у области идентификовања и процјене ризика материјално погрешних исказа код мањих правних лица и правних лица у јавном сектору веома је важно да ревизор узме у обзир њихове специфичности.

Документовање

Ревизор би требало да обезбједи ревизорску документацију која је адекватна и довољна и да у писаној форми садржи доказе о:

- дискусији у оквиру тима који ради на ангажману који им омогућава да боље разумију могућности постојања материјалне грешке, у одређеним областима које су им додијељене, као и везу са осталим областима,

- стеченом разумијевању кључних елемената сваког од аспеката правног лица, као и сваке компоненте интерне контроле, контролном окружењу и интерним контролама од значаја за ревизију, информационом систему, укључујући повезане пословне процесе релевантне за финансијско извјештавање,

- идентификованим и процијењеним ризицима материјалне грешке на нивоу финансијског извјештаја 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, те ревизорска методологија и технологија коју користи друштво.

Потребно је имати у виду да када, за ангажман који је предмет контроле квалитета, није прибављено адекватно разумијевање правног лица, то се одражава на правилност процјене ризика и има повратно дејство на ефикасност и квалитет рада ревизора. Код мањих правних лица треба узети у обзир њихове специфичности.

2.2. Да ли су прибављена одговарајућа сазнања о природи/дјелатности правног лица и са тим повезани спољни фактори (грански, регулаторни и други), укључујући и примјенљиви оквир финансијског извјештавања?

МСР 315

Основни захтјев стандарда

Ревизор треба да стекне разумијевање природе/дјелатности правног лица и релевантних спољних фактора који утичу на грану у којој послује, као и регулаторних и других спољних чинилаца, укључујући и примјенљиви оквир финансијског извјештавања.

Објашњења за дато питање

Разумијевање природе правног лица, ради процјене ризика, подразумева стицање сазнања о:

- организацији и сложености структуре: постојању зависних и других повезаних страна (оних који се консолидују и оних који се не консолидују), власничке и управљачке структуре,

- природи правног лица, укључујући његово пословање и разумијевање природе прихода, производа или услуга и тржишта, начин обављања пословне активности (нпр. фазе и методе производње или активности које су изложене ризицима окружења, удруживања, заједничка улагања, активности пренијете на трећа лица, цикличне и сезонске активности и др.),

- начину финансирања и структури дуга, условима везаним за финансирање (значајне клаузуле уговора), ограничењима, гаранцијама и споразумима о ванбилансном финансирању, коришћењу деривата, уговорима о лизингу и др.,

- инвестицијама које врши или намјерава да изврши - капиталне инвестиције, планиране или недавно извршене аквизиције или отуђења, улагања/коришћења хартија од вриједности.

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, снабдијевање 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 примјенљиви оквир финансијског извјештавања и његову специфичност за дату дјелатност, регулаторни оквир за привредну грану, еколошке захтјеве који утичу на пословање правног лица, монетарну политику државе, укључујући контролу девизног режима, царине, трговинска ограничења, опорезивање (корпоративно и друго), финансијске подстицаје - субвенције,

- друге спољне факторе 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.

Ревизор може да за наведено креира детаљан преглед питања у форми упитника.

2.3. Да ли је извршено разматрање питања да ли су изабране рачуноводствене политике одговарајуће за дјелатност правног лица?

МСР 315

Основни захтјев стандарда

Ревизор, након упознавања са природом/дјелатношћу правног лица, треба да размотри избор и примјену рачуноводствених политика и процијени да ли оне одговарају његовој дјелатности, односно да ли садрже начела и методе рачуноводственог обухватања и исказивања примјерене специфичностима његовог привређивања и да ли су у сагласности са примјенљивим оквиром финансијског извјештавања.

Објашњења за дато питање

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

Рад на прибављању информација ради процјене да ли је избор и примјена рачуноводствених политика одговарајућа може обухватити:

- разматрање метода које правно лице користи за рачуноводствено обухватање значајних или неубичајних трансакција,

- ефекат значајних рачуноводствених политика у контроверзним или новим областима за које недостају мјеродавне смјернице или општа усаглашеност,

- промјене у рачуноводственим политикама,

- стандарде финансијског извјештавања, законе и регулативу која је нова за правно лице, те вријеме и начин усвајања и примјене релевантних захтјева из такве регулативе.

Ревизор треба да документује процес прибављања напријед наведених информација и на основу тога стицање разумијевања и оцјену да ли су рачуноводствене политике примјерене за правно лице код кога се врши ревизија. Документовање овог поступка може се извршити у упоредном табеларном прегледу у коме су дата примјене и препоручена рачуноводствена политика, разлози ревизоровог неслагања са примјене политиком, односно ризици и утицај на финансијске извјештаје и сходно томе на ревизорски извјештај.

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

2.4. Да ли је извршено разматрање циљева и стратегије и релевантних пословних ризика правног лица који могу проузроковати значајно погрешно исказивање (чињенице и закључци)?

MCP 315

Основни захтјев стандарда

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

Објашњења за дато питање

Пословни ризици могу настати као последица услова у којима посљедује правно лице, значајних догађаја, околности, његовог дјеловања или недјеловања, који могу неповољно утицати на способност да спроведе своју стратегију и оствари циљеве. Ризици могу настати из неодговарајуће постављених циљева и стратегије. Пословни ризик може произаћи из комплексности пословања или из промјена као што је развој нових производа који се могу показати успјешним, а правно лице није дјеловало у том правцу, или супротно, уколико је развијало нове производе, а они се покажу неуспјешним, 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 односи на пословање и стога има утицај на финансијске извјештаје.

Примјери услова и догађаја који могу указати на ризике материјално погрешног исказа које треба да размотри ревизор приликом процјене ризика садржани су у MCP 315. Ревизор треба да утврди на који начин руководство правног лица идентификује пословне ризике релевантне за финансијско извјештавање, процјењује значај тих ризика и вјероватноћу њихове појаве, те одлучује о мјерама 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 извјештаје узете у цјелини.

Мања правна лица

Код мањих правних лица постављање циљева и стратегија и управљање пословним ризицима најчешће се не врши путем формализованих планова и процедура нити постоји формализована документација у односу на ова питања. У случају таквих правних лица, ревизор обично стиче разумијевање о његовим плановима, стратегијама, пословним ризицима и начину управљања ризицима путем испитивања руководства/управе, посматрањем одвијања пословне дјелатности и начина на који правно лице реагује на пословне ризике. Ревизор мора да документује извршене поступке и прибављено разумијевање.

2.5. Да ли је извршен преглед и анализа финансијских перформанси правног лица?

MCP 315; MCP 520

Основни захтјев стандарда

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

Објашњења за дато питање

У примјере питања које ревизор може разматрати у односу на мјерење и преглед финансијских учинака правног лица спадају прибављање информација о:

- томе које кључне показатеље и оперативну статистику користи клијент,
- вриједности/величини кључних показатеља учинака/перформанси,

начину мјерења учинака запослених и подстицајне политике награђивања запослених,

- коришћењу прогноза, буџета и анализа одступања,

- извјештајима аналитичара и извјештаја о кредитној способности, анализи конкуренције, финансијским резултатима из периода у период (раст прихода, рентабилност, степен задужености - leverage).

Када ревизор врши сагледавање перформанси нпр. примјеном аналитичких поступака, он, прије свега, треба да размотри да ли интерно генерисане информације, које руководство користи, представљају поуздану основу за мјерење 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 извјештајима. Нпр. мјерење перформанси може указати да правно лице има неубичајно 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 извјештаја и водити ка погрешним исказивањима.

Ревизор у овој фази рада користи аналитичке поступке као поступке процјене ризика с циљем стицања разумијевања правног лица и његовог окружења. Примјене аналитички поступци могу да:

- укажу на аспекте пословања за које ревизор није прије тога знао;

- идентификују неубичајне 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 оцјени ризика од значајног погрешног исказивања.

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

Екстерне стране могу да истражују и оцјењују финансијски утицај правног лица (банке, други повјериоци). Екстерни извјештаји могу бити извор корисних података за ревизора за сврхе стицања разумијевања правног лица и његовог окружења.

Мања правна лица

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

2.6. Да ли је прибављено разумијевање и извршена оцјена система интерне контроле и да ли су тим процесом обухваћени сви њени елементи дефинисани MCP?

Опште

MCP 315

Основни захтјев стандарда

Ревизор треба да стекне разумијевање 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 извјештаје који су предмет ревизије. Ревизор користи разумијевање 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 у ствари подразумева да ревизор на основу прибављеног разумијевања, које мора бити документовано, оцјењује 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 ослањања на интерне контроле или не.

Објашњења

Систем интерне контроле је процес који осмишљавају и успостављају лица одговорна за управљање, руководство и друга лица с циљем пружања разумног увјеравања о остваривању циљева и вези са поузданошћу финансијског извјештавања, ефективности и ефикасности пословања и поштовања примјенљивих закона и прописа. Из тога проистиче да се интерна контрола осмишљава и

примјењује у свакодневним радним процесима да би се отклонили идентификовани ризици који угрожавају остваривање било којег од напријед наведених циљева правног лица.

Интерна контрола, како је објашњена у МСР 315, састоји се од следећих дијелова:

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

Подјела интерне контроле на пет саставних дијелова пружа ревизорима оквир за разматрање начина на који различити аспекти интерне контроле могу утицати на ревизију. Ревизор треба примарно да разматра и процјени да ли постоји и на који начин одређена контрола спречава, открива или исправља материјално погрешан исказ у класама трансакција, салдима рачуна или објелодањивањима 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 гореописане дијелове, уз услов да су, за дати ангажман, размотрили све њене саставне дијелове.

Поступак процјене ризика у правном лицу

Ревизор треба да утврди да ли је руководство успоставило поступке за:

- идентификовање пословних ризика који су релевантни за циљеве финансијског извјештавања,
- процјену значаја ризика,
- оцјењивање вјероватноће њихове појаве,
- одлучивање о мјерама које треба предузети у вези са тим ризицима.

Уколико руководство није успоставило или је успоставило ад хок поступак, ревизор треба да разговара са руководством и процјени да ли је непостојање документованог поступка одговарајуће за дате околности или то представља значајан недостатак у систему интерне контроле.

2.7. Интерне контроле

МСР 315

Интерна контрола

Објашњења за дато питање

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

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

Контролне активности као елемент интерне контроле

Контролне активности су политике и процедуре које доприносе обезбјеђењу извршавања директива руководства ради остваривања циљева финансијског извјештавања, односно поузданих финансијских информација и финансијских извјештаја који не садрже материјално погрешна исказивања, било због грешке или криминалне радње, укључујући и извјештавање 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 разумијевања контролних активности основна разматрања ревизора односе се 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 захтијеваним објелодањивањима. Ревизор ставља нагласак на оне контролне активности које се односе на значајне класе трансакција, салда рачуна или објелодањивања, односно на оне области код којих постоји већа вјероватноћа постојања материјалних грешака. У случајевима када се путем више контролних активности остварује исти циљ, није неопходно стећи разумијевање 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 обезбједило 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 непромијењеност 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/непромијењеност рачуноводствених евиденција/података. У складу са тим, оне се односе на поступке за иницирање, евидентирање, обраду и извјештавање 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 унијетих података, нумеричког низа бројева унијетих докумената итд.).

Систем интерне контроле правног лица обухвата мануелне, а често и аутоматизоване елементе чије карактеристике су од значаја за ревизорову процјену ризика и даље ревизорске 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 извјештавања о њима. Контроле у мануелном систему могу укључивати поступке као што су одобравање и преглед трансакције, усаглашавање и праћење усаглашености ставки/рачуна. Алтернативно, правно лице може користити аутоматизоване поступке иницирања, евидентирања, обраде и извјештавања о трансакцијама, у ком случају документација у писаном (папирном) облику замјењује документација у електронском формату.

Контроле у ИТ системима састоје се 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:

- ослањање на системе или програме који нетачно обрађују податке, обрађују нетачне податке или обоје,
- неовлашћен приступ подацима који може довести до уништења података или неовлашћених промјена података, укључујући евидентирање недозвољених или непостојећих трансакција, или нетачног евидентирања трансакција, неовлашћене промјене у матичним датотекама, неовлашћене промјене у системима или програмима, не одговарајуће 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 при прибављању разумијевања контрола разматра и оцјењује 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 оцјене 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. Примјена контрола подразумева да је контрола осмишљена, односно да постоји и да је правно лице користи.

Поступци процјене ризика за сврхе прибављања ревизорских доказа о осмишљености и примјени (функционисању) интерних контрола могу укључивати:

- испитивање запослених,
- посматрање примјене/извршавања специфичних контрола,
- провјеру докумената и извјештаја,
- праћење трансакција од значаја за финансијско извјештавање које се спроводе путем информационог система, те примјену ревизорских техника уз помоћ рачунара.

Ревизор не може постићи испуњавање захтјева 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 притом не поткријепа такве своје закључке, односно не изврши и документује тестирање адекватности и ефикасности интерних контрола клијента.

Приликом рада на разумијевању интерних контрола ревизор треба да размисли и прибави информације о:

- учесталости извршавања контроле од стране правног лица током периода,
- временском оквиру унутар периода ревизије у ком ревизор намјерава да се ослања на ефективно функционисање контрола,
- очекиваном одступању од контроле,
- значају и поузданошћу ревизорских доказа које треба прибавити у вези са ефективношћу контрола на нивоу тврдње,
- обиму у коме се ревизорски докази прибављају из тестова других контрола повезаних са тврдњом.

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

Документовање

С циљем тестирања интерних контрола, ревизор треба да спроведе поступке којима ће доказати да су интерне контроле ефикасне, односно да нису ефикасне. Обим извођења ревизорских процедура мора да буде у директној вези са одлуком/процјеном ревизора да ли ће се ослањати на интерне контроле клијента или не.

Како би утврдио да ли су интерне контроле ефикасне, ревизор мора да спроведе тестирање интерних контрола, и то на начин да:

- утврди на који начин је контрола дизајнирана, односно осмишљена и да ли постоје успостављене формално-правне процедуре (политике) којима су дефинисани процеси рада и контроле тачке,
- утврди на који начин је контрола имплементирана, односно потврди да је раније дизајнирана контрола на поједином пословном процесу заиста имплементирана у пракси,
- оцијени оперативну ефикасност, односно изврши тестирање контрола на довољном броју узорака како би потврдио да ли је раније дизајнирана и имплементирана контрола заиста ефикасна и да ли се спроводи у пракси.

Сваки од наведених корака ревизор мора да документује кроз ревизорске процедуре.

Мања правна лица

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

Мања правна лица често имају мањи број запослених, што 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 извјештаја, има одговорност изражавања мишљења о ефективности интерних контрола (нпр. по захтјевима регулаторних тијела као што су Агенција за банкарство), он треба да изврши испитивање и оцјену интерних контрола на начин који му омогућава да ову обавезу изврши на одговарајући начин. У складу са захтјевима регулаторног тијела, ревизор је у обавези да сачини "Писмо руководства" са уоченим недостацима, утицајима на пословање клијента ревизије, као и препоруке за њихово отклањање. Партнер за квалитет, сагледавајући документацију, поступке и закључке које је извео ревизор, утврдиће постојање или непостојање комуникације са клијентом, сагласно МСР 260, као и адекватност уочених недостатака.

Специфичности правних лица из јавног сектора

Ревизори ентитета јавног сектора често имају додатне одговорности које се односе на интерну контролу и усклађеност са примјенљивим законима и регулативом.

2.8. Контролно окружење МСР 315

Објашњења за дато питање

Ревизор треба да размисли и процијени прикладност сљедећих елемената контролног окружења, као и начин на који су они укључени у процедуре правног лица:

– интегритет и етичке вриједности руководства које представљају суштинске елементе који утичу на дизајнирање, управљање и надзор над интерним контролама;

– став руководства о неопходним нивоима стручности и потребним вјештинама и знањима за одређена радна мјеста у организацији. Посвећеност стручности - политике и пракса у вези са људским ресурсима усмјерене на запошљавање стручних кадрова у финансијама, рачуноводству и ИТ сектору, могу утицати на смањење ризика грешака у обради финансијских информација. Међутим, ревизор треба да има у виду да таква позитивна пракса не мора неизбјежно да утиче и спријечи пристрасност највишег руководства, нпр. у вези са прецењивањем добити;

– учешће лица одговорних за управљање - независност у односу на руководство, њихово искуство и углед, степен до кога они разумију 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 проналазе начине за њихово рјешавање, 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 извјештавање, обраду информација, рачуноводствену функцију и запослене у рачуноводству;

– успостављена организациона структура као оквир унутар кога се планирају, извршавају, контролишу активности које су усмјерене ка остваривању циљева пословања правног лица;

– начин на који се додјељују овлашћења и одговорности за пословне активности и како су постављени односи извјештавања и хијерархија овлашћења;

– политике и пракса у односу на људске ресурсе - запошљавање, обука, консултовање, оцјењивање, напредовање и награђивање.

Ревизор стиче разумијевање 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 примјењени. Нпр. да ли је донијет 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 безбједности у информационом систему и сл.

Ревизор треба да испита и оцијени утицај 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 материјалне грешке у класама трансакција, салдима рачуна, објелодањењима 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 разликује се по томе што докази о елементима контролног окружења не морају бити расположиви у облику писаних докумената (нпр. немају писани кодекс понашања). Међутим, комуникација између руководства и запослених може бити ефективна, иако није формализована. Посвећеност руководства етичким вриједностима и стручности често се испољава путем њиховог понашања и ставова током процеса управљања пословима правног лица. Стога су приступ, свијест и поступци руководства нарочито значајни за ревизора у процесу формирања његове оцјене 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 ревизор треба да има у виду у процијени ризика из контролног окружења.

2.9. Информациони систем и пословни процеси од значаја за припрему финансијских извјештаја и финансијско извјештавање и комуникација информација

МСР 315

Основни захтјев стандарда

Информациони систем релевантан за циљеве финансијског извјештавања обухвата рачуноводствени систем који се састоји од поступака и евиденција, а који су успостављени за:

- иницирања, евидентирања, обраде и извјештавања о трансакцијама правног лица (догађајима и условима), као и за одржа-

вање евиденција и одговорности за одговарајућа средства, обавезе и капитал,

- рјешавања нетачне обраде трансакција, нпр. постојање аутоматског одбацивања/сторирања таквих ставки,

- обраде или рјешавања случајева заобилажења или искључивања аутоматских контрола,

- пренос информација од система за обраду трансакција до главне књиге,

- евидентирање и обраду информација које су значајне за финансијско извјештавање о догађајима и условима, као што су умањење вриједности средстава и промјене у вези са наплативошћу потраживања,

- обезбјеђивање да информације које треба објелоданити у складу са захтјевима оквира финансијског извјештавања, буду прикупљене, евидентирани, обрађене, сумиране и на одговарајући начин презентоване у финансијским извјештајима.

Објашњења за дато питање

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

- 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 извјештавање, из којих произлазе и стања рачуна,

- поступака уграђених у ИТ системе и ручно вођене системе, на основу којих се започиње нека трансакција, врши њено евидентирање, обрада и извјештавање,

- 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 извјештајима,

- ризика материјалне грешке због могућности заобилажења контрола, а посебно контрола код уношења у систем неуобичајених/нередовних пословних промјена, односно пословних промјена које се не одвијају на редовној дневној основи,

- начина на који систем рјешава неодговарајуће трансакције - "одбачене ставке", извјештавање о таквим случајевима, разрјешавање 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 извјештаје,

- процеса финансијског извјештавања које правно лице користи приликом израде финансијских извјештаја, укључујући и значајне рачуноводствене процјене које врши руководство и објелодањивања у финансијским извјештајима захтијевана према примјенивом оквиру финансијског извјештавања (статутарни, МРС/МСФИ),

- начина на који се лица укључена у процес финансијског извјештавања информишу о њиховим задацима и одговорностима за тај процес (нпр. може бити у виду приручника о рачуноводственим политикама и финансијском извјештавању),

- комуницирања, односно начина на који се врши извјештавање руководства вишег нивоа, а посебно извјештавање о одступањима (нпр. од постављених циљева, буџета, планова и др.).

Ревизор треба да процијени значај ИТ технологије, односно компјутера и уколико оцијени да је доминантан, треба да планира и укључи у извршавање ангажмана ИТ специјалисте, да би се обезбиједило прибављање разумијевања процеса обраде, укључујући и оцјену дизајна контрола, њихове имплементације и одговарајућег функционисања.

Ревизор треба да размотри и оцијени да ли је правно лице на одговарајући начин одговорило на ризике материјално погрешних исказа који настају у вези са примјеном информационе технологије, односно да ли је извршило успостављање ефективних општих ИТ и апликативних контрола. За сврхе ревизије, контроле над ИТ системима су ефективне када обезбјеђују интегритет информација и безбједност података који ови системи обрађују. Опште ИТ контроле су политике и процедуре које се односе на разне апликације и подржавају ефективно функционисање апликативних контрола, обезбјеђују интегритет информација и безбједност података, те најчешће укључују контроле над:

- радом центра података и мреже,

- набавком, измјенама и одржавањем системског софтвера,

- измјеном програма,

- безбједношћу приступа,

- набавком, развојем и одржавањем апликативних система.

Ове контроле правно лице обично спроводи као одговор на ризике наведене у дијелу II 2.1. који указују на специфичне ризике интерних контрола који се односе на примјену 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, а осмишљене су тако да обезбједе интегритет рачуноводствених евиденција. Сходно томе ове контроле се односе на поступке иницирања/покретања, евидентирања, обраде и извјештавања о трансакцијама или другим финансијским подацима. Апликативне контроле су од значаја за ревизију јер доприносе сигурности тврдње да су трансакције настале, да су одobreне и да су потпуно и тачно евидентирани и обрађени. Примјери ових контрола су провјере ваљаности улазних података и нумеричке секвенцијалне провјере које подразумевају и накнадне мануелне обраде по основу извјештаја о одступањима/одбаченим ставкама или исправке иницијалних уноса података.

Ревизор треба да стекне разумијевање начина на који се у правном лицу врши информисање и саопштавање о улогама, одговорностима и значајним питањима повезаним са финансијским извјештавањем, а што укључује:

- комуникацију између руководства и лица овлашћених за управљање,

- екстерну комуникацију као што је она са регулаторним тијелима.

Раније наведена питања и комуникација може да буде уређена интерним актима као што су приручник/правилник о политикама и приручник о финансијском извјештавању.

Мања правна лица

Код мањих правних лица комуницирање информација од значаја за финансијско извјештавање 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 откриву нетачности и одступања од очекиваног у финансијским информацијама, што доводи до предузимања корективних мјера у односу на постојеће контроле. Међутим, ревизор при томе треба да има у виду и напријед описане ризике који произлазе из интерних контрола и контролног окружења код мањих правних лица.

2.10. Надзор над интерним контролама

МСР 315

Основни захтјев стандарда

Ревизор треба да стекне разумијевање најзначајнијих врста активности помоћу којих се врши надзор над функционисањем интерних контрола у пословању, а посебно над контролама од значаја за финансијско извјештавање 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 функционисање ефективне интерне контроле.

Надзор над контролама представља процес у коме се врши процјена ефективности учинака интерних контрола. Тај процес подразумева благовремену процјену, прије свега да ли су успостављене контроле одговарајуће и да ли се у пракси извршавају/функционишу, као и доношење потребних корективних мјера и прилагођавање контрола промијењеним условима. Праћење и надзор над контролама се спроводи путем сталних активности које представљају дио редовних управљачких и надзорних активности руководства и других лица, или повремено посебним процјенивањем или комбинацијом ове двије методе.

Надзор над интерним контролама може нпр. обухватити активности као што су провјера од стране руководства да ли се благовремено врше усаглашавања са банком, оцјене и извјештаје интерних ревизора о томе да ли запослени у продаји поштују писане политике и процедуре везане за услове продаје и да ли их правилно примјењују 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 извјештаји регулаторних тијела, жалбе купаца и других пословних партнера које му помажу да идентификује области у којима су потребна унапређења или области у систему гдје постоје проблеми и који захтијевају њихову интервенцију ради њиховог отклањања.

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. Нпр. ако постоји интерна ревизија, да ли су извјештаји интерног ревизора поуздан основ и да ли су одговарајући за потребе надзора које врши руководство (као и за сврхе коришћења од стране ревизора).

2.11. Да ли је ревизор провјеравао релевантност информација о правном лицу и његовом окружењу које су прибављене у ревизији обављеној претходне године, као и настале значајне промјене?

MCP 315

Основни захтјев стандарда

Ако ревизор намјерава да користи информације о правном лицу и његовом контролном окружењу прибављене у претходном периоду, треба да утврди да ли је дошло до промјена 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 провјери да ли је дошло до значајних промјена 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 благовремено исправљена), помажу ревизору у процјени ризика од материјално погрешних исказивања у текућој ревизији.

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

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

2.12. Да ли је ревизор прибавио одговарајуће информације и процијенио ризик од значајних погрешних исказивања (чињенице и закључци) као последице криминалних радњи?

MCP 240

Основни захтјев стандарда

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

Објашњења за дато питање

MCP 240: "Одговорност ревизора за разматрање криминалних радњи у ревизији финансијских извјештаја" описује одговорност ревизора као и разграничење одговорности ревизора и лица овлашћених за управљање и руководство 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 увјеравања у разумној мјери, да финансијски извјештаји посматрани као цјелина не садрже материјално погрешне исказе као последица криминалних радњи. Током планирања и читаваг процеса обављања ревизије ревизор треба да одржава став професионалног скептицизма, те да има у виду да је ризик да не открије материјално погрешан исказ усљед криминалне радње почињене од руководства већи него у случају да је извршен 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 да, у фази планирања ревизије, прибави информације и изврши процјену да ли прибављене информације указују на ризик од постојања криминалних радњи и грешака. Контролом квалитета неопходно је утврдити ниво успостављене комуникације ревизора и руководства клијента ревизије, да ли је на основу комуникације са руководством и процјеном руководства у вези са ризиком, да ли можда постоји материјално погрешан исказ у финансијским извјештајима настао усљед криминалне радње, укључујући природу, обим и учесталост таквих процјена.

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

Приликом прибављања разумијевања 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 двије врсте намјерних погрешних исказивања: намјерно погрешно извјештавање 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 извјештавањем у криминалне сврхе и са присвајањем имовине.

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 захтјевима MCP, ревизор има одговорност да у свим фазама обављања ревизије одржава став професионалног скептицизма, прихватајући да можда постоје околности због којих су финансијски извјештаји материјално погрешни усљед 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.

Документовање

У складу са MCP 240 и параграфом 32, ревизор као одговор на постојање криминалних радњи мора да спроведе тестирање главне књиге, односно дневника књижења. Ревизор ће осмислити, спровести и документовати процедуре којима ће потврдити да ли постоје у главној књизи / дневнику књижења манипулације или необичајне корекције које се могу сматрати криминалним радњама.

2.13. Да ли је документована дискусија/консултације између чланова тима који су радили на ангажману?

MCP 315

Основни захтјев стандарда

Чланови тима за извршавање ревизије треба, на радном састанку, да размотре изложеност финансијских извјештаја ризику од материјално погрешног исказивања. Током дискусије, кључни чланови тима (руководилац тима, укључујући и главног 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 осјетљивост финансијских извјештаја 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 разумијевање могућности постојања материјално погрешног исказивања у финансијским извјештајима, 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 разумијевању правног лица и да са њима подијеле информације о пословним ризицима уопште, а посебно за годину која је предмет ревизије.

При организовању оваког радног састанка треба процијенити да ли и стручњаци који посједују 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 захтјевима MCP, ревизор треба да сачини биљешку са детаљима о одржаном радном састанку, размотреним питањима и дискусији.

2.14. Да ли је на одговарајући начин утврђена материјалност за ангажман?

MCP 320

Основни захтјев стандарда

MCP 320 уређује питања одговорности ревизора у вези са примјеном концепта материјалности приликом планирања и спровођења ревизије финансијских извјештаја.

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

- материјалност за финансијске извјештаје у цјелини,
- материјалност перформанси за потребе процјене ризика материјално погрешног исказа и одређивања природе времена и обима даљих ревизорских поступака,
- износ тривијалне/толерантне грешке.

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

Материјалност перформанси представља износ или износе које је одредио ревизор на нивоу нижем од материјалног значаја одређеног за финансијске извјештаје у цјелини како би се на одговарајуће низак ниво свела вјероватноћа да збир некоригованих и неоткривених погрешних исказа буде већи од материјалног значаја за финансијске извјештаје у цјелини. Ако је примјенљиво, 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 објелодањивањима.

Тривијална/толерантна грешка је износ погрешног исказа који је толико мали да ревизор сматра да очигледно не може имати материјалан утицај на финансијске извјештаје, било појединачно или заједно са другим погрешним исказима.

Процјена о томе шта је материјално значајно је ствар професионалног просуђивања, узимајући притом у обзир конкретне околности.

Ревизор у радној документацији и плану ревизије мора да утврди ниво или нивое материјалности које треба примјенити на ове конкретне класе трансакција, салда рачуна и објелодањивања. Такође, мора да документује да објашњења за изабрану референтну вриједност и примјенјени проценат одговарају дјелатности клијента ревизије, сагледаним контролним окружењем, те евентуалне измјене током ревизије.

Партнер за квалитет ће извршити провјеру адекватног документовања - да ли је ревизор утврдио, планирао и примјенио материјалност перформансе за потребе процјене ризика материјално погрешног исказа и утврђивање природе, времена и обима даљих ревизијских поступака.

Објашњења за дато питање

У складу са МСР 320, ревизор има одговорност да концепт материјалности примјењује приликом планирања и спровођења ревизије. Примјена материјалности у поступку процјене ефекта који погрешни искази које је ревизор идентификовао имају на ревизију и неисправљених погрешних исказа, уколико их има, на финансијске извјештаје и на формирање и изражавање мишљења у извјештају ревизора, уређени су у МСР 450.

Ревизор, у фази планирања ревизије и израде планских докумената (опште стратегије / плана ревизије), треба да утврди материјалност за финансијске извјештаје у цјелини. Ако код конкретног правног лица постоји једна или више трансакција, салда рачуна или објелодањивања за која се могу очекивати да погрешни искази, који су мањи од износа материјалности за финансијске извјештаје као цјелину, утичу на економске одлуке корисника (које су засноване на тим финансијским извјештајима), ревизор треба да утврди ниво или нивое материјалности које треба примјенити на ове конкретне класе трансакција, салда рачуна и објелодањивања.

Постоји више начина, односно елемената из финансијских извјештаја који се користе као основа за израчунавање материјалности за сврхе ревизије. Основе за израчунавање материјалности, у зависности од конкретних околности, могу бити:

- укупна актива,
- пословни приходи и расходи,
- пословни добитак,
- добитак из редовног пословања прије опорезивања,
- добитак прије 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 прије опорезивања, да ова основица може бити нестална и да стога ревизор треба да процјени да ли је адекватније да материјалност за финансијске извјештаје утврди путем нормализовања те основе, односно просјечне вриједности добити прије опорезивања која је израчуната уз коришћење резултата из претходних година.

Одређивање процента који треба примјенити на одабрану основицу захтјева од ревизора разматрање конкретних околности и професионално просуђивање. Постоји веза између процента и изабране основице, тако да је проценат који се примјењује на добит прије опорезивања уобичајено виши од процента који се примјењује на укупне приходе. За профитно оријентисана правна лица 5% на добит прије опорезивања се може сматрати адекватним или 1% до 2% на пословне приходе, док је примјена 1% на укупне приходе или расходе адекватна за непрофитне организације. Међутим, зависно од сагледавања конкретних околности, примјена 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 извјештајима. Међутим, поред квантитативног (износ), треба да буду размотрени и квалитативни аспекти природе погрешног приказивања.

Нова сазнања и околности које се откривају током обављања ревизије могу дати основ за промјену нивоа, првобитно, планом одређене материјалности. У таквим случајевима врши се ревидирање/корекција иницијалног плана ревизије (током финалне ревизије након доступних финалних финансијских извјештаја) одређене материјалности и утврђивање новог износа материјалности, што мора да буде документовано и садржано у досијеу ревизије.

Ревизор треба да процјени материјалност разматрајући је на нивоу финансијских извјештаја посматраних у цјелини, као и на нивоу салда на појединим рачунима, класе трансакције пословних догађаја и објелодањивања.

Ревизорова процјена материјалног значаја и доношење одлуке који износ погрешних исказа ће се сматрати материјалним представљају основу за утврђивање: природе, времена и обима поступка за процјену ризика, идентификовање и процјену 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, ревизорова процјена помаже ревизору да одреди које ставке испитује и које појединачне поступке (аналитичке процедуре, суштинске поступке испитивања), или њихову комбинацију, да примјени да би смањio ревизорски ризик на прихватљив ниво.

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

На материјалност могу имати утицаја законски и други прописи и правила која се односе на салда исказана на појединим рачунима и њихови односи према финансијским извјештајима. Ово може резултирати у различитим нивоима материјалности у зависности од тога са ког аспекта се разматрају финансијски извјештаји.

Специфичности правних лица из јавног сектора

Приликом одређивања материјалности за финансијске извјештаје у цјелини (и, уколико је то примјенљиво, за одређене класе трансакција, салда рачуна и објелодањивања) 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 у вези 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, те финансијским извјештајима на основу којих је израчуната планска и ревидирана материјалност (ако је примјенљиво).

Уколико током процеса ревизије дође до корекција претходно обрачунате материјалности, потребно је документовати нови обрачун и разлоге за корекцију првобитно обрачунате материјалности.

Такође, ако је при утврђивању материјалности вршено нормализовање, односно просјечна вриједност основице, потребно је документовати финансијске податке/извјештаје који су за те сврхе коришћени.

2.15. Да ли је општа стратегија ревизије припремљена и документована на одговарајући начин?

МСР 300

Основни захтјев стандарда

Ревизор треба да припреми и документује општу стратегију ревизије којом се одређују дјелокрут, вријеме и усмјерење ревизије на начин да она представља основ за израду детаљног плана ревизије.

Објашњења за дато питање

Одређивање опште стратегије ревизије укључује:

- разматрање и просуђивање резултата активности и поступака обављених прије прихватања ангажмана (питања континуитета ангажовања код клијента, поштовање етичких захтјева, укључујући и независност и разумијевање услова ангажовања),

- одређивање карактеристика које дефинишу дјелокрут ангажмана, као што је коришћени оквир за финансијско извјештавање, специфични захтјеви извјештавања (за грану, односно дјелатност, сегменте пословања и локације саставних дијелова правног лица),

- одређивање циљева извјештавања да би се створио основ за планирање времена обављања ревизије и рокова извјештавања (периодично, коначно, кључни датуми састанака са руководством и лицима одговорним за управљање),

- очекивани обухват ревизије, укључујући број и локације обухваћених компоненти правног лица,

- врсту 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 њих 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 процјена да ли се може планирати приступ којим се врши испитивање и ослабање на интерне контроле,

- одређивање ресурса за ангажман - број и структура чланова тима, вријеме обављања ревизије, вођење, усмјеравање и надгледање и преглед квалитета рада тима од стране главног партнера и руководиоца тима, те да ли је потребно укључивати интерне или екстерне стручњаке и лица која ће (пored главног партнера) вршити контролни преглед квалитета ангажмана.

Ревизор треба да обезбиди да је општа стратегија ревизије припремљена:

- благовремено,

- са одговарајућом садржином, односно елементима који се по MCP захтијевају да би се на основу ње могао сачинити план ревизије,

- тј. поткријепљена са одговарајућом ревизорском документацијом,

- да ли је прегледана и одобрена од одговарајућег лица (главног ревизорског партнера).

Контрола квалитета од стране партнера за квалитет посебно треба да буде усмјерена на појединачне дијелове плана и контролу документованости спроведених процедура следеће ревизијске документације:

- опште стратегије ревизије,

- плана ревизије,

- свих значајних измјена опште стратегије ревизије или плана ревизије извршених током ревизијског ангажовања, као и разлоге тих измјена.

Контрола квалитета од стране партнера за квалитет мора бити урађена прије датума издавања мишљења ревизора, а накнадне контроле квалитета нису прихватљиве.

Мања правна лица

У случају ревизије мањих правних лица, ревизија може бити вршена од стране малог ревизорског тима, често од стране главног партнера са једним чланом тима. 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 захтијеваних MCP 300, прилагођено датим околностима.

2.16. Да ли су идентификоване значајне класе трансакција, салда рачуна и захтијевана објелодањивања?

MCP 315

Основни захтјев стандарда

Ревизор треба да посједује сазнања о класама трансакција, салда рачуна и објелодањивања релевантним за финансијске извјештаје правног лица.

Објашњења за дато питање

Стицање разумијевања 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 напријед наведеног, ревизор може да формира слику о томе које класе трансакција, салда рачуна и објелодањивања су релевантни

за правно лице и стога може да очекују да оне буду садржане у финансијским извјештајима 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 дјелатности (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. Нпр. гудвил и његова алокација по пословним сегментима, обезвређење, гудвил пословне трансакције између матичне и зависне стране, као и других повезаних страна између трансферне цијене и др.

Ревизор мора да посједује сазнања и разумијевања 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.

Ревизор треба да прикупи, обради и документује поступке којима ће на довољан и адекватан начин одговорити на следеће захтјеве MCP:

- релевантне факторе привредне гране, регулаторне и друге екстерне факторе, укључујући оквир финансијског извјештавања;

- природу ентитета, укључујући:

а) његово пословање,

б) власничку и управљачку структуру;

- врсте инвестиција које ентитет врши или намјерава да изврши, укључујући и инвестиције посебне намјене у ентитете;

- начин на који је ентитет организован и на који се финансира како би адекватно могао да разумије класе трансакција, салда рачуна и објелодањивања која се очекују у финансијским извјештајима;

- избор и примјену рачуноводствених политика, укључујући и разлоге за измјене, а ревизор треба да процјени да ли су рачуноводствене политике ентитета одговарајуће за његово пословање и да ли су у складу са примјенивим оквиром финансијског извјештавања и рачуноводственим политикама које се користе у тој привредној грани;

- циљеве и стратегије ентитета, те пословне ризике који могу довести до ризика материјално погрешних исказа;

- мјерење и преглед финансијских перформанси ентитета.

2.17. Да ли је извршена и документована процјена ризика од материјално погрешних исказа на нивоу финансијских извјештаја и на нивоу тврдњи, односно да ли су одређене значајне области ризика?

MCP 315

Основни захтјев стандарда

Ревизор треба да изврши поступке с циљем идентификације и процјене ризика материјално погрешних исказа на нивоу:

- финансијских извјештаја,

- тврдњи за класе трансакција, салда рачуна и објелодањивања.

Идентификовање и процјена ризика материјално погрешних исказа врши се на основу разумијевања правног лица и његовог окружења. Ревизор, на основу извршене процјене ризика, врши одређивање врсте, времена и обима ревизорских поступака које треба надале да обави.

Објашњења за дато питање

Ревизорски поступци процјене ризика треба да укључе следеће:

- испитивање руководства и других лица у правном лицу која, по процјени ревизора, могу имати информације које му вјероватно могу помоћи у идентификовању ризика материјално погрешних исказа услед криминалне радње или грешке. Нпр. 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;

- аналитичке поступке;

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

Ради остваривања захтјева MCP 315, ревизор:

- идентификује ризике током процеса стицања разумијевања правног лица и његовог окружења, укључујући и релевантне контроле које је оно успоставило ради заштите од појединих ризика, за класе трансакција, салда рачуна и објелодањивања у финансијским извјештајима,

- идентификоване ризике повезује са оним шта може бити погрешно на нивоу тврдње, односно на коју од тврдњи ризици могу утицати,

- процјену висину ризика и вјероватноћу да ризици доведу до материјално погрешног исказа у финансијским извјештајима.

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

- идентификовање пословних ризика који су релевантни за циљеве финансијског извјештавања,

- процјену значаја ризика,

- оцјену вјероватноће њихове појаве,

- одлучивање о мјерама које треба предузети у вези са тим ризицима.

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

Независно од конкретних околности, односно да ли и на који начин руководство врши процјену ризика и мјере заштите, 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 оцјене система интерних контрола) ревизор користи за поткрепљивање своје процјене ризика материјално погрешних исказа на нивоу финансијских извјештаја и на нивоу тврдње.

Ревизор треба да процјени да ли идентификовани ризици од настанка материјално погрешних исказивања могу имати ефекте на одређене класе трансакција, салда рачуна, објелодањивања и само на одговарајуће тврдње или потенцијално утичу на многе тврдње, те ефекат који се може одразити на истинитост и објективност финансијских извјештаја посматраних у цјелини.

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

У току процеса идентификације и процјене 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 захтијева 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 мјерења и исказивања одређених финансијских информација, нарочито оних код којих не постоје прецизна и чврста мјерила и код којих је потребан значајан степен просуђивања,

- да ли ризик произлази из обављених значајних трансакција које не представљају саставни дио уобичајених/основних пословних активности правног лица или су на други начин неуобичајене.

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

Вјероватноћа значајно погрешних тврдњи може бити већа у случају ризика који се односе на нерутинске 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 несвакидашње или неуобичајене, као и по основу оних трансакција чије вредновање и исказивање захтијева висок ниво просуђивања. У случају таквих трансакција, ризик настанка материјалне грешке може настати услед:

- чињенице да руководство може бити у значајној мјери укључено и према својим просуђивањима, те одређивати начин на који се такве трансакције рачуноводствено обухватају и исказују,

- просуђивања која могу бити субјективна, сложена или захтијевати чак и процјене у вези са утицајем будућих догађаја,

- чињенице да се при прибављању и обради података у значајној мјери 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.

Подразумијева се да код рутинских и једноставних трансакција, те трансакција које се системски обрађују постоји мања вјероватноћа појаве значајних ризика, иако се не искључује њихова појава. 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 процјену ризика извршених у претходном периоду.

Мања правна лица

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

2.18. Да ли је за значајне ризике вршена процјена потребе да се, поред основних ревизорских поступака, користе и посебни поступци?

MCP 315

Основни захтјев стандарда

Као дио процјене ризика ревизор треба да процјени осмишљеност интерних контрола укључујући и контролне активности које је руководство успоставило као одговор на "значајне ризике" и да планира да изврши посебне поступке у односу на њихово ефективно функционисање. Контрола функционисања 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 вјероватноћа да су за ризике од значајних нерутинских трансакција или за трансакције које захтијевају висок ниво процјене, успостављене и да се примјењују рутинске контроле. Због тога је неопходно да прибави знања 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 размисли питања као што су:

- да ли више руководство или експерти врше преглед претпоставки на којима се базирају процјене,

- да ли су ти поступци процјене формализовани, као и поступци и нивое одобравања таквих трансакција.

Када се ради нпр. о значајним судским споровима, да ли су ангажовали стручњаке (интерне или екстерне саветнике, адвокате) за процјену исхода спорова и квантификовање могућих ефеката на финансијске извјештаје и њихово објелодањивање у њима.

Ревизор такође треба да размисли и случајеве рутинских трансакција за које се одговарајући ревизијски докази не могу прибавити само извршавањем основних - детаљних ревизорских поступака. Разумијевање информационог система релевантног за процес финансијског извјештавања 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 извјештаја. Ови ризици се прије 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, односно провере које ће пружити довољно адекватних ревизорских доказа на нивоу тврдње. Нпр. у интегрисаном систему у коме се значајан дио података правног лица електронски генерише, евидентира и обрађује или се о њима извјештава 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 зависе од ефикасности контрола над уносом, обрадом по-

датака и излазним информацијама. Ако контроле у тим областима не функционишу, могућност настанка и неоткривања погрешног генерисања или измјене информација је већа и стога је неопходно да се, ради прибављања одговарајућих ревизорских доказа, планира извршавање посебних поступака провјере контрола уграђених у ИТ систем. Коришћење података за које није утврђено како су генерисани у систему може значити да се ревизорске процедуре изводе на подацима који садрже материјалне грешке.

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

2.19. Да ли су природа, вријеме и обим ревизорских поступака одређени у сагласности са идентификованим ризицима?

МСР 330

Основни захтјев стандарда

С циљем својења ревизорског ризика на прихватљив ниво, ревизор треба да утврди свеобухватне одговоре на ризике на нивоу финансијских извјештаја и да осмисли и изврши, за сваки процијењени ризик, даље ревизорске поступке. Ревизор треба да планира и изврши ревизорске поступке чија су природа, вријеме и обим одговарајући за процијењене ризике од појаве материјално погрешних исказивања на нивоу тврдњи.

Објашњења за дато питање

Процјена ризика од значајних погрешних тврдњи на нивоу финансијских извјештаја је заснована на ревизоровом разумијевању контролног окружења правног лица. Ревизор треба да успостави јасну везу између процјене 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,
- вјероватноћу материјално погрешног исказивања у финансијским извјештајима,
- карактеристике класа трансакција, салда рачуна или објелодањивања,
- врсте контрола које је успоставило и примјењује 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 дјелотворне у спречавању или откривању и исправљању материјално погрешних исказивања.

Процјена 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/дјелотворно контролно окружење може омогућити ревизору да се 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 обрачуноског периода, а не на крају периода.

У неким случајевима ревизор може просудити и донијети одлуку да извршавањем тестова контрола може ефикасно одговорити на процијењени ризик од материјално погрешног исказивања везаног за поједине тврдње. У другим случајевима ревизор може просудити и донијети одлуку да је у односу на одређене тврдње једино исправно да изврши поступке суштинског испитивања. Ова ситуација се јавља у случајевима када поступцима за процјену ризика које је ревизор спровео нису идентификоване дјелотворне 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 примјеном поступака суштинског испитивања. При том, ревизор треба да просуди и да ли је спровођење поступака суштинског испитивања само по себи дјелотворно за одређену тврдњу и са аспекта својења 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 увијек мора да испланира и изврши поступке суштинског испитивања за сваку материјалну класу трансакција, салда рачуна и објелодањивања. Овај захтјев се сматра и неизоставном ревизорском процедуром.

Обим тестова интерних контрола требао би да зависи од ризика који је утврђен на појединој позицији која је предмет тестирања, ризика саме контроле и учесталости контроле. Поред ових критеријума, ревизор може да узме у обзир и друге критеријуме за које процијењени да су важни.

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.

2.20. У случају када је процјена 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 захтјев стандарда

Када процјена 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 цијелог 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 промјена 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 промјена у контролама или је дошло до промјена у ризицима. Прибављање ревизорских доказа о томе да ли су и какве промјене у контролама настале од последњег тестирања ревизор врши путем постављања питања/упита у комбинацији са посматрањем и провјерама извршавања контрола, нпр. над уносом података.

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

Промене које нпр. омогућавају правном лицу да из система добије нове врсте извјештаја, вјероватно неће утицати на релевантност ревизорских доказа прибављених у претходном периоду, док промјене 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. Међутим, професионални став је да вријеме између поновног тестирања контрола за одређене пословне процесе/циклусе не може да буде дужи 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 захтијевог) 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 обавља руководство правног лица и процес процјене 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 примјену 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 промјене у условима, а правно лице није извршило промјене у датим контролама, 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 мјери 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 вријеме 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,
- промјене кадрова који значајно утичу на спровођење контрола,
- промјене у околностима које указују на потребу да се изврше промјене у контролама,
- слабости у општим ИТ контролама.

Уколико је ревизор процијенио 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 увјери у ефективност рада тих контрола прикупљањем ревизорских доказа у периоду обављања ревизије за текућу годину. Углавном, 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.

2.21. Да ли је ревизор, сходно резултатима извршене процјене контролног окружења, планирао поступке суштинског испитивања и тестове контрола са одговарајућом врстом и величином узорка?

MCP 330; MCP 530

Основни захтјев стандарда

Ревизор треба да изврши тестове контрола у случајевима када ревизорова процјена 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 (нпр. клијент 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".

Приликом планирања рада на извршавању конкретних провјера, потребно је примјенити захтјеве садржане у MCP 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 процјену резултата добијених из узорка. Притом, 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 примјењиване током цијелог периода за који се врши ревизија,
- да ли су контроле досљедно примјењиване,
- ко и на који начин их је извршавао.

Ако је у неким периодима током испитивања 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 ефективности контрола за годину која је предмет ревизије.

Ако је ревизор током свог рада дошао до закључка да контроле нису ефективне (тј. у одабраном/проширеном узорку је наишао на грешке - нефункционисање контрола), он треба да промијени приступ и да се ослони само на поступке суштинског испитивања и да знатно повећа узорак који треба путем њихове примјене 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 по-

пулацији 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 вриједности;

- 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 примјеном статистичке формуле, ИТ алата који функционише на бази статистичке формуле или узима у обзир раније наведене критеријуме или на основу професионалног просуђивања, с тим да је у том случају потребно детаљно појаснити начин одабира узорка документујући довољност и примјенљивост изабране нестатистичке методе, уз навођење разлога изабраног приступа.

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

- провјеру контрола,
- поступке суштинског испитивања.

Главне методе за избор узорка су:

- примјена компјутерских генерисаних случајних бројева или таблица случајних бројева,
- одређивање интервала узорка, монетарна вриједност на бази пондерисаних вриједности,
- случајан избор,
- избор групе ставки - избор блока блиских ставки из популације.

2.22. Да ли је ревизор, независно од процијењеног ризика материјалне грешке, планирао поступке суштинског испитивања за сваку значајну класу трансакција, објелодањивања и салда рачуна?

MCP 330

Основни захтјев стандарда

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

Објашњења за дато питање

Процјена 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 определијело да изврши тестове контрола за испитивање конкретне тврдње везане за класе трансакција и салда рачуна, мора увијек да их допуни са суштинским поступцима испитивања (осим у унапријед описаним случајевима када доказе није могуће прибавити њиховом примјеном).

2.23. Да ли је ревизор планирао извршавање поступака суштинског испитивања за закључна књижења?

MCP 330

Основни захтјев стандарда

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

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

Објашњења за дато питање

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

2.24. Да ли је састављен и документован детаљан план ревизије?

MCP 300

Основни захтјев 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. План ревизије садржи, у складу са извршеном проценом ризика, природу, вријеме и обим ревизорских поступака, који треба да буду извршени од стране чланова тима који ради на ревизији, с 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.

2.25. Да ли садржај плана ревизије одговара садржају захтије- ваном у стандарду?

MCP 300; MCP 315 и MCP 330

Основни захтјев стандарда

План ревизије треба да садржи:

- опис природе, времена и обима обављања поступака ревизије које треба извршити ради процене ризика (у складу са захтјевима MCP 315: “Идентификовање и процјена ризика материјално погрешних исказа путем разумијевања правног лица и његовог окружења”),

- процијењене ризике на нивоу тврдњи, за сваку значајну класу трансакција, салдо рачуна и објелодањивање, 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 захтјевима MCP 330: “Ревизорски одговор на процијењене ризике”),

- процјену ризика од криминалне радње и ревизорске поступке које, као одговор на њих, треба извршити,

- друге поступке ревизије које треба извршити,

- тим за ревизију који посједује одговарајућа знања и способности,

- планирање ангажовања стручњака, као и лица које не учествује у извршавању ревизије, да изврши проверу квалитета у случајевима када се то оцијени потребним или се захтијева Законом и/или стандардима,

- природу, вријеме и обим усмјеравања и надзор чланова тима и преглед њиховог рада од стране ревизора са искуством и/или главног ревизорског партнера.

Објашњења за дато питање

План ревизије треба да садржи за сваку материјално значајну класу трансакција, салдо рачуна и објелодањивања:

- ревизорову одлуку да ли ће тестирати ефективност контрола,

- опис природе, временску динамику и обим планираних поступака суштинског испитивања,

- друге поступке ревизије, а који се морају обавезно спровести током ангажмана с циљем испуњавања захтјева одређених MCP (нпр. 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 главни ревизорски партнер са једним чланом тима (или без њега). У таквим случајевима партнер ангажмана који лично спроводи све аспекте тог ангажовања, свјестан 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 ревизију. Садржај план и за мања правна лица мора да одговара захтјевима стандарда.

2.26. Да ли су припремљени програми који садрже детаљне поступке које треба

извршити и да ли су прилагођени клијенту?

MCP 300; MCP 330

Објашњења за дато питање

Одређивање конкретних поступака ревизије, односно радних задатака за испитивање појединих позиција у финансијским извјештајима 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 за ревизију. 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.

2.27. Да ли су идентификоване све повезане стране, те да ли су прибављена сазнања о интерним контролама које се спровode над одобравањем/одмјеравањем и евидентирањем пословних трансакција између повезаних страна?

MCP 315; MCP 550

Основни захтјев 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 објелодањених) повезаних страна и материјално значајних трансакција и пословних догађаја са повезаним странама.

Током прибављања сазнања и стицања разумијевања система рачуноводства и интерних контрола и обављања претходне процјене ризика контрола, ревизор треба да процијени да ли су поступци контрола над процесом одобравања и евидентирања трансакција између повезаних страна на одговарајући начин имплементирани и ефикасни.

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) сљедеће 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, одмјеравањем и евидентирањем трансакција са повезаним странама,

- преглед уговора или одредаба оснивачког акта, на основу којих се, независно од тога да ли се посједује већински удио или не, може идентификовати држање контроле над пословањем,

- преглед евиденција о акционарима / власницима уједла, ради утврђивања већинских и других акционара, прибављање података из званичних регистара,

- 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 (нпр. кредити) у правном лицу које је предмет ревизије,

- преглед пореског биланса, студије о трансферним цијенама и/или других информација које правно лице доставља надлежним органима,

- преглед рачуноводствених евиденција ради идентификације великих или неубичајених трансакција или стања рачуна, а нарочито преглед трансакција пред крај обрачунског периода,

- преглед комуникације са банкама, извјештаја 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, уједла и др.),

- прибављање конфирмација од повезаних страна за међусобна потраживања и обавезе.

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

2.28. Да ли су размотрена и процијењена питања везана за начело наставка пословања?

MCP 315; MCP 570

Основни захтјев стандарда

Приликом стицања разумијевања 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. Примјери таквих услова, иако детаљно дати у MCP 570, ипак не укључује све услове и догађаје који могу постојати. Постојање једног или више ризичних услова и догађаја не мора увијек да значи да постоје материјално значајне неизвјесности 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 процијени 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 доспијеће приближава, а за које не постоје реални изгледи да буду пролонгиране или обезбјеђени извори за отплату,
- претјерано ослањање на краткорочне позајмице за потребе финансирања дугорочних средстава,
- примљена обавјештења или индикације да ће значајни купци прекинути пословну сарадњу или кредитори обуставити финансијску подршку,
- негативни токови готовине из пословних активности у финансијским извјештајима текућег и ранијих периода или у пројекцијама наредних периода,
- неповољни кључни финансијски показатељи,
- кашњење или престанак исплата дивиденди,
- немогућност плаћања обавеза о року доспијећа,
- потешкоће у испуњавању одредаба/услова из уговора о кредитима,
- промјене услова плаћања добављачима - прелазак на плаћање по испоруци,
- немогућност прибављања финансијских средстава за инвестирање у нову опрему/технологију и нове производе;

2) Пословање:

- губитак значајних тржишта, франшиза, лиценци, главног добављача,
- тешкоће са радном снагом или недостатак сировина,
- одлазак кључних руководиоца без обезбјеђења замјене,
- намјера да се изврши ликвидација или обустави пословање;

3) Остало:

- неиспуњавање обавеза из закона у вези са капиталом или других законских захтјева,
- судски спорови чији неповољан исход може као последицу имати немогућности извршавања обавеза,
- неповољне промјене у законодавству или у политикама владе.

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

Ревизор треба да обезбједи и документује довољно адекватних ревизијских доказа у погледу прикладности примјене рачуноводствене основе сталности од стране руководства у примени финансијских извјештаја, као и да изведе закључак, на бази прибављених ревизијских доказа, да ли постоје материјално значајне неизвјесности у вези са способношћу ентитета да настави пословање по начелу сталности. Ревизор треба да у досијеу има детаљан програм и поткрепљујуће радне папире на којима је прибавио информације, разматрао питања и извршио идентификацију и процјену ризика везаних за начело наставка пословања.

Кроз раније наведене провјере у поступку контроле квалитета од стране партнера за квалитет (уколико постоји на ангажману), потребно је утврдити да ли је ревизор сходно раније изведеним закључцима:

- утврдио постојање главног ревизорског питања, на који начин је то документовано и како је то објелодањено у извјештају ревизора,
- у случају постојања наставака пословања, да ли је ревизор изразио одговарајуће мишљење (извјештај ревизора) у захтијевајој форми сагласно стандарду.

2.29. Да ли су план и програми рада ревизије припремљени од кључних чланова тима уз сарадњу (или од) главног партнера. Да ли су адекватни за разумијевање од стране чланова тима и да ли су они били са њима упознати благовремено (прије рада на терену / потписани)?

МСР 300; МСР 220

Основни захтјев стандарда

План и детаљни програми рада сачињавају најјаснији чланови тима, уз сарадњу и одобрење од главног ревизорског партнера, а то мора да буде документовано њиховим потписима и датумима припреме и одобравања на планским документима.

Објашњења за дато питање

Адекватно планирање обезбјеђује да се:

- областима од значаја за ревизију посвети одговарајућа пажња,
- потенцијални проблеми открију и ријеше благовремено,
- на одговарајући начин организује, усмјерава и ефикасно изврши ревизија,
- изврши одговарајућа расподела рада на чланове ревизорског тима,
- усмјеравање 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, гдје је то примјенљиво, 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 искуства са тим правним лицем, ризик материјално погрешних исказа и друго.

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

Мања правна лица

Код ревизије мањих правних лица план и програми рада ће бити сачињени од стране главног партнера. У овим случајевима планска документа такође треба да буду благовремено припремљена и потписана од стране оних који су их сачинили.

3. Прибављање ревизорских доказа

МСР који се односе на прибављање ревизорских доказа:

- 220: Контрола квалитета ревизије финансијских извјештаја,
- 230: Ревизорска документација,
- 240: Одговорност ревизора за разматрање криминалних радњи у ревизији финансијских извјештаја,
- 300: Планирање ревизије финансијских извјештаја,
- 315: Идентификовање и процјена ризика материјално погрешних исказа путем разумијевања правног лица и његовог окружења,
- 320: Материјалност у планирању и извршавању ревизије,
- 330: Ревизорски одговор на процијењене ризике,
- 500: Ревизорски доказ,
- 501: Ревизорски доказ - Додатна разматрања за специфичне позиције,
- 505: Екстерне потврде,
- 510: Прва ревизорска ангажовања - Почетна стања,
- 540: Ревизија рачуноводствених процјена, укључујући рачуноводствену процјену фер вриједности и повезана објелодањивања,
- 520: Аналитички поступци,
- 530: Ревизијско узорковање,
- 550: Повезане стране,
- 560: Накнадни догађаји,
- 570: Начело сталности,
- 580: Писане изјаве,
- 620: Коришћење резултата рада стручњака ангажованог од стране ревизора,
- 701: Саопштавање кључних ревизијских питања у извјештају ревизора (КАМ),
- 705: Модификације мишљења у извјештају независног ревизора.

ОПШТЕ

Основни захтјев 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 извјештаја, као и остале информације. Ревизор треба да прибави довољно адекватних ревизорских доказа у складу са захтјевима МСР и да је их на одговарајући начин документује.

Објашњење 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 извјештаја, 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 примјењује 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; извјештаје аналитичара; податке о конкуренцији; упутства о интерним контролама и друге информације које су прибављене или су доступне, а које ревизору омогућавају да правилним резонавањем изведе закључке.

Ревизор треба да, сходно захтјевима МСР, за сваку тврдњу на нивоу класа трансакција, салда рачуна и објелодањивања и презентације финансијских извјештаја прибави и документује довољно одговарајућих ревизорских доказа.

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

- тврдње о класама трансакција и догађајима,

- тврдње о салдима рачуна,

- тврдње о презентацији и објелодањивањима.

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

Ревизор при испитивању ових тврдњи треба да провјери следеће:

- настанак: евидентирана или објелодањена пословна трансакција или догађај су настали у ентитету и оне трансакције и догађаји који се односе на њега,

- потпуност: све настале трансакције и догађаји су евидентирани и сва повезана објелодањивања су укључена у финансијске извјештаје,

- тачност: износи и други подаци који се односе на трансакцију или догађај тачно су евидентирани, а повезана објелодањивања су прикладно одмјерена и описана,

- разграничење: трансакције и догађаји су евидентирани у периоду на који се и односе,

- класификација: трансакције и догађаји су евидентирани на одговарајућим рачунима,

- презентација: трансакције и догађаји су прикладно агрегирани или дисагрегирани, те јасно описани, а повезана објелодањивања су релевантна и разумљива у контексту захтјева примјенљивог оквира финансијског извјештавања.

Тврдње о салдима рачуна

При испитивању тврдњи које се односе на салда рачуна на крају обрачуноског периода ревизор треба да провјери:

- постојање: средства, обавезе и капитал постоје на одређени дан,

- права и обавезе: средства или обавезе припадају ентитету на одређени дан,

- потпуност: сва средства, обавезе и учешћа у капиталу су евидентирана и сва повезана објелодањивања су укључена у финансијске извјештаје,

- тачност, вредновање и алокација: исправни износи имовине, обавеза и учешћа у капиталу су унијети у финансијске извјештај и све корекције вредновања или алокација су прикладно евидентирани, а повезана објелодањивања су прикладно одмјерена и описана,

- класификација: имовина, обавезе и учешћа у капиталу су евидентирани на одговарајућим рачунима,

- презентација: имовина, обавезе и учешћа у капиталу су прикладно агрегирани или дисагрегирани и јасно описани, а повезана објелодањивања су релевантна и разумљива у контексту захтјева примјенљивог оквира финансијског извјештавања.

Тврдње везане за презентацију и објелодањивање

Ревизор може да користи тврдње напријед описане, прилагођене по потреби, приликом разматрања различитих врста потен-

цијалних погрешних исказа до којих може доћи у објелодањивањима која нису директно повезана са евидентираним класама трансакција, догађаја или салда рачуна. Као примјер таквог објелодањивања од ентитета може да се захтијева да опише своју изложеност ризицима који произилазе из финансијских инструмената, укључујући и како настају ризици, који су циљеви, политике и процедуре за управљање ризицима, те које су методе које се користе за мјерење ризика.

Разматрања специфична за ентитете у јавном сектору

Приликом изношења тврдњи о финансијским извјештајима ентитета у јавном сектору, као додаток тврдњама раније наведеним, руководство често износи тврдње да су трансакције и догађаји спроведени у складу са Законом или регулативом. Такве тврдње могу улазити у дјелокруг ревизије финансијских извјештаја. Обавеза ревизора је да наведене доказе и усаглашеност са законском регулативом провјери и своје поступке на адекватан и довољан начин документује.

Довољни и одговарајући ревизорски докази

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

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

Ревизорски доказ је довољан уколико је ревизор прибавио довољно (по количини и обиму) доказа у односу на сваку од тврдњи везаних за финансијске извјештаје. 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 подршку за откривање материјалних грешака у класама трансакција, салдима рачуна, објелодањивањима 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 ревизора (нпр. посматрањем извршавања контрола) је поузданији него онај прибављени посредно или уз посредовање (нпр. 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 фото-копија и факсимила,

- ревизорски докази су поузданији уколико су појединачни докази, а који потичу из различитих извора или су другачије природе, у сагласности једни са другима.

Групе ревизорских поступака

Основне групе поступака су:

- поступци за процјену ризика: циљ је разумијевање правног лица и његовог окружења (укључујући његове интерне контроле) ради процјене ризика од појаве значајних погрешних исказивања на нивоу финансијских извјештаја и на нивоу тврдње;

- тестови контрола: тестирање оперативне ефективности контрола и контролних активности које се односе на спречавање, откривање и исправљање материјалних погрешних исказивања на нивоу тврдње. Контролор треба да се увјери 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.

Поступци суштинског испитивања и тестирања имају за циљ откривање материјално значајних погрешних исказивања на нивоу

тврдње и обухватају детаљне/суштинске поступке провјера класа трансакција, салда рачуна и објелодањивања, те суштинске аналитичке поступке.

Суштински аналитички поступци представљају процјену 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, односно претпостављених величина. Ови поступци треба да се примијене као поступци процјене ризика ради стицања разумијевања 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 извјештаји конзистентни са ревизоровим разумијевањем правног лица. Резултати аналитичких поступака, сами по себи, не откривају директно конкретну значајно погрешну тврдњу, већ указују на области у којима могу постојати и које је потребно испитати.

Тестирање података подразумева примјену 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

Сљедећи поступци прибављања ревизорских доказа могу се користити као поступци процјене ризика, тестови контрола или поступци суштинских испитивања, у зависности од контекста њихове примјене:

- 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, нарочито 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 унијети/евидентирани у пословним књигама. Опште гледано, постоји ризик да не постоје интерне контроле којима би се обезбиједило да су све трансакције унијете у рачуноводствени систем и евидентирани. Због тога је потребно да ревизор приликом сагледавања и оцјене тврдње о потпуности обрати пажњу и ако оцијени да контроле нису одговарајуће, размотри да ли је само са извршавањем поступака суштинског испитивања могао прибавити довољно одговарајућих ревизорских доказа.

3.1. Да ли су при првом ангажовању спроведени поступци провјере почетних стања?

MCP 510

Основни захтјев стандарда

Када се ревизија финансијских извјештаја 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 извјештаје текућег периода или, ако је то примјенљиво, да су извршене измјене одговарајуће рачуноводствено обухваћене и објелодањене.

Ревизор, такође, треба да провјери да ли су рачуноводствене политике текућег периода досљедно примјењиване у вези са почетним стањима и да ли су промјене политика правилно рачуноводствено обухваћене или објелодањене.

Објашњења за дато питање

Ако је ревизија финансијских извјештаја за претходни период обављена од стране другог ревизора, новоизабрани 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 извјештај, ревизор треба да обрати посебну пажњу на питања која су имала за последицу модификовано мишљење.

Када ревизија финансијских извјештаја 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 процијени да ли му ревизорске процедуре које ће примјенити у текућем периоду могу пружити адекватне доказе о почетним стањима и да,

уколико то није случај, размотри питање ограничавања обима рада и утицај на извјештај ревизора.

Ревизор треба да прикупи довољно адекватних ревизијских доказа о томе да ли почетна стања садрже погрешне исказе који материјално утичу на финансијске извјештаје за текући период, и то:

- утврђивањем да ли су закључна стања претходног периода тачно пренијета у текући период или су, гдје је то прикладно, измијењена;
- утврђивањем да почетна стања одражавају примјену одговарајућих рачуноводствених политика;
- обављањем једне или више од наредних радњи:
- у случају да је вршена ревизија финансијских извјештаја за претходну годину, прегледом радних папира претходног ревизора како би прибавио доказе о почетним стањима,
- процјеном да ли ревизијски поступци обављени у текућем периоду пружају доказе који су релевантни за почетна стања,
- обављањем специфичних ревизијских поступака ради прибављања доказа о почетним стањима.

Други поступци за провјеру почетних стања

Обрtnа средства и краткорочне обавезе

За обртна средства и краткорочне обавезе доказ се може прибавити обављањем ревизорских поступака као што су провјера наплата и плаћања почетних стања потраживања и обавеза извршених у текућем периоду. Ови поступци могу да обезбиједје ревизорски доказ о постојању салда потраживања/обавеза, правима и обавезама, потпуности обухватања и исказаној вриједности на почетку периода. Међутим, ревизору је знатно теже да се увјери 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 поређење са почетним стањем, затим спровођење тестова разграничења. Комбинацијом ових поступака се може обезбиједити задовољавајући ревизорски доказ.

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, прибавља 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 захтијевају објелодањивања.

3.2. Модификације мишљења у извјештају независног ревизора. Да ли је провјерено и документовано да су рачуноводствене политике одговарајуће и да су конзистентно примјењене?

MCP 315; MCP 510; MCP 705

Основни захтјев стандарда

Ревизор треба да се увјери да су рачуноводствене политике одговарајуће одабране у односу на дјелатност правног лица и да су конзистентно примјењене из периода у период, односно да су у случају промјена ефекти на финансијске извјештаје одговарајуће рачуноводствено обухваћени, односно исказани и објелодањени.

Објашњења за дато питање

У почетним стањима се одражавају ефекти рачуноводствених политика примјењених у састављању финансијских извјештаја претходног периода. Стога, у односу на почетна стања, ревизор такође треба да размотри и питање да ли су та стања исказана уз примјену одговарајућих рачуноводствених политика, као и да ли су политике конзистентно примјењене у текућем периоду тако да обезбиједје упоредивост података. Ако је дошло до промјене рачуноводствених политика или промјене у њиховој примјени, ревизор треба да размотри разлоге за промјене, да ли су те политике примјерене правном лицу и да ли су ефекти промјена рачуноводствено правилно обухваћени и објелодањени у финансијским извјештајима који су предмет ревизије.

Ако рачуноводствене политике у текућем периоду нису досљедно примјењиване у вези са почетним стањима и/или ако промјене нису примјерене, нити одговарајуће рачуноводствено обухваћене и објелодањене, ревизор треба да изрази модификовано мишљење у складу са захтјевима MCP 705.

3.3. Да ли су током ревизије провјеравани фактори ризика криминалне радње?

MCP 240

Основни захтјев стандарда

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

Објашњења за дато питање

Приликом разматрања криминалних радњи за ревизора су значајне двије врсте намјерних погрешних исказивања:

- намјерно погрешно извјештавање у криминалне сврхе,
- погрешан исказ због присвајања средстава.

Фактори ризика

Намјерно погрешно извјештавање

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

- подстицаји или притисци да се криминална радња изврши,
- уочена могућност извршавања,
- могућност правдања криминалне радње.

При томе, треба да се размотри и сљедеће:

– карактер и интегритет руководства и њихов утицај на контролно окружење (нпр. јаки унутрашњи/спољашњи притисци за постизање унапријед постављених резултата који могу бити и нереално постављени од власника/управе, неефективна интерна контрола и надзор, као и могућност заобилажења контрола од 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 процјенама) и питање финансијске стабилности клијента.

Присвајање средстава:

– изложеност средстава са становишта злоупотребе/присвајања,

- интерне контроле.

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

– евидентирања фиктивних трансакција, нарочито при крају обрачуноског периода ради манипулисања пословним резултатом,

– неодговарајућих измјена претпоставки и просуђивања коришћених при процјени одређених билансних позиција,

– изостављања, одгађања признавања или признавања у погрешном периоду догађаја и трансакција који су се десили током извјештајног периода,

– прикривања или необјелодањивања чињеница које могу утицати на износ приказане у финансијским извјештајима,

– комплексних трансакција које резултирају искривљеном презентацијом финансијских извјештаја или пословног резултата правног лица,

– преправљања евиденција или услова у вези са значајним или неуобичајеним трансакцијама.

Ревизор током обављања ревизије треба да размотри факторе ризика од погрешног извјештавања у криминалне сврхе и ризике од присвајања средстава и спроведе ревизорске поступке као одговор на процијењене ризике. Ревизор треба да документује рад по овим питањима, у складу са МСР 240.

Неки од ревизорских поступака које ревизор треба да изврши као одговор на факторе ризике од криминалне радње укључују:

– изненадне/ненајављене посјете локацијама или извршавање одређених тестова без претходне најаве,

– детаљно испитивање значајних, несвакидашњих ставки, корекција на крају године, трансакција са повезаним странама,

– извршавање суштинских аналитичких поступака на дисагрегираним подацима (по локацијама, пословним линијама, мјесецима),

- испитивање/интервјуисање запослених,

- коришћење рада стручњака,

– комуникацију са другим ревизорима који врше ревизију једног или више повезаних правних лица,

– прибављање додатних ревизорских доказа из екстерних извора.

Ревизор, поред стандардних поступака који су примјерени у датим околностима, може да спроведе и специфичне поступке, односно поступке за поједине позиције и аспекте који се односе нпр. на признавање прихода, залихе, процјене које користи руководство, као и специфичне поступке који представљају одговор на ризике од присвајања средстава.

3.4. Да ли су извршени поступци у вези са идентификацијом и објелодањивањем повезаних страна, ефектима трансакција и наплативошћу потраживања од повезаних страна?

МСР 550; МРС 24

Основни захтјев 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 објелодањивања у напоменама уз финансијске извјештаје.

Ревизор треба да буде упознат са дефиницијом повезаних страна датој у МСР 550, параграф 106) и захтјевима тог стандарда и захтјевима садржаним у Међународном рачуноводственом стандарду (МРС) 24: "Повезане стране", укључујући и захтјеве који се односе на објелодањивања у финансијским извјештајима.

Објашњења за дато питање

Приликом разматрања и ревизије трансакција између повезаних страна, ревизор треба да има у виду да најризичнија тврдња везана за ово питање је да ли је трансакција стварно настала (обављена), а 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 процјењивање да ли постоји или не постоји пословна оправданост или се у трансакцијама учествује како би се извршило нетачно финансијско извјештавање или прикрила злоупотреба имовине.

Ревизор треба да изврши поступке суштинског испитивања у односу на одмјеравање и исказивање трансакција између повезаних страна (питање трансферних цијена) и објелодањивање које се захтијева 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 нпр. трансакције које:

- имају неуобичајене услове (неуобичајено високи попусти, велики број повраћаја), неуобичајене цијене, 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 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/удјела), прибављање независних потврда стања, провере наплате потраживања након датума биланса стања и друго, сходно околностима.

Треба имати у виду да у случајевима када је у планским документима унијет коментар да нема повезаних страна и трансакција, то није довољно, већ је потребно да ревизор надале (током фазе прикупљања доказа) изврши одговарајуће поступке којим би такав закључак документовано потврдио или дошао до нових знања 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 објелодањивање у финансијским извјештајима по том основу није адекватно, мора на одговарајући начин да модификује мишљење, односно извјештај 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 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 мјери ослонити на овлашћења и одобрења за ревизорске доказе у вези са валидношћу појединих трансакција 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 трансакција са релевантним странама или посматрање укључености власника - руководиоца у трансакције.

3.5. Да ли је испитана примјереност коришћења начела наставка пословања?

МСР 570

Основни захтјев стандарда

У току извршавања поступака ревизије и сумирања резултата тог рада, ревизор треба да размотри и донесе закључак о примје-

рености претпоставке наставка пословања коришћене од руководства, за припремање и презентацију финансијских извјештаја.

Објашњења за дато питање

Основна претпоставка је да ће правно лице наставити са пословањем у будућности, уколико руководство нема намјеру или принуду да изврши ликвидацију или обустави пословање. Сходно томе, руководство припрема финансијске извјештаје 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 процјена руководства о начелу сталности пословања укључује просуђивање, на одређени дан, о будућим исходима или условима који су по својој природи неизвјесни, те 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 разумијевања и планирања ревизије.

Ако су идентификовани догађаји и услови који уносе значајну сумњу у способност правног лица да настави са пословањем по начелу сталности, ревизор треба да захтијева од руководства њихове планове у погледу будућних активности и да изврши оцјену да ли ће ови планови побољшати ситуацију и да ли су изводљиви.

Ако правно лице има прогнозу токова готовине, ревизор треба да оцијени поузданост података који су за њу 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 примјерена, али да постоји материјално значајна неизвјесност, он проверава да ли су у финансијским извјештајима адекватно описани главни догађаји и услови који могу изазвати сумњу. Такође, проверава да ли су адекватно описани и планови руководства у односу на те догађаје и услове и да ли је јасно објелодањено постојање таквих услова и догађаја, као и објелодањивање да можда неће моћи да реализује средства и обавезе у нормалном току пословања. У овим случајевима ревизор може издати мишљење без резерви, али уз посебан пасус којим скреће пажњу на начело сталности.

Ако ревизор оцијени да коришћење претпоставке наставка пословања није примјерено у датим околностима, он треба да изрази модификовано мишљење у сагласности са захтјевима 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).

3.6. Да ли су извршени поступци прегледа накнадних догађаја?

МСР 560; МРС 10

Основни захтјев стандарда

Ревизор треба да утврди да ли је било догађаја после извјештајног периода и да размотри ефекте таквих догађаја на финансијске извјештаје и извјештај ревизора.

Објашњења за дато питање

Ревизор треба да има у виду да финансијски извјештаји коју су предмет ревизије могу бити под утицајем одређених догађаја који се дешавају након датума тих извјештаја. Ревизор треба да изврши поступке помоћу којих прибавља довољно одговарајућих доказа да су сви догађаји до датума извјештаја ревизора, који могу захтијевати корекције или објелодањивања у финансијским извјештајима, идентификовани.

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

- преглед поступака које је руководство установило с циљем идентификације догађаја након датума пресека, односно датума финансијских извјештаја;

- преглед записника са сједница акционара/власника удјела, управног/извршног и надзорног одбора, одржаних након датума финансијских извјештаја, као и упознавање са питањима која су била на дневном реду сједница за које записници нису сачињени;

- преглед посљедњих расположивих периодичних финансијских извјештаја и планова, прогноза о новчаним токовима и других извјештаја за руководство;

- обавјештавање о судским споровима код правног заступника, односно адвоката правног лица;

- испитивање руководства и, гдје је то примјерено, лица овлашћених за управљање о томе да ли је настао било који накнадни догађај који може имати утицаја на финансијске извјештаје. Питања која се том приликом разматрају су:

- ставке које су биле рачуноводствено исказане на основу прелиминарних, непоткријељених података, односно процјене; њихов статус и ако су реализоване, у којим износима су реализоване,

- да ли је дошло до прихватања нових обавеза, позајмице, гаранције,

- да ли је 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 промјене, укључујући и ликвидацију,

- да ли је дошло до нових развоја догађаја у односу на ризично процијењене области и да ли има изгледа да настану догађаји који могу довести у питање исправност рачуноводствених политика примјењених за састављање финансијских извјештаја, као нпр. догађај који би довео у питање претпоставку о сталности пословања,

- да ли су било која средства додијељена од државе или да ли су средства уништена услед пожара или поплаве, те других елементарних непогода,

- да ли је руководство извршило или планира да изврши било коју неубичајену рачуноводствену корекцију и промјене у класификацији и вредновању значајних компоненти финансијских извјештаја.

Ревизор треба са посебном пажњом да размотри и узме у обзир захтјеве везане за накнадне догађаје садржане у МРС 10: Догађаји послје извјештајног периода.

3.7. Када су залихе значајна позиција у финансијским извјештајима, да ли је ревизор присуствовао попису?

МСР 501, параграфи 4-8 и дијелови А1-А16

Основни захтјев стандарда

Када су залихе материјално значајна позиција у финансијским извјештајима, ревизор треба да прибави довољно адекватних ревизијских доказа о постојању залиха и стању у коме се оне налазе. Наведено ревизор врши присуствовањем попису.

Објашњења за дато питање

Ревизор би требао прикупити адекватну поткрепљујућу документацију да је присуствовао попису, и то:

- биљешку о присуствовању попису, у коме се наводе појединости о присуствовању, са одабране локације, за одабрани узорак. Биљешка мора да садржи оцјену ревизора да ли оперативна ефикасност пописа успостављена од руководства клијента ревизије функционише;

- листе на коме је ревизор вршио контролно бројање залиха, које потписује пописна комисија са дате локације;

- пописне листе клијента ревизије;

- процедуре о вршењу пописа успостављене од руководства клијента;

- ревизор мора да објелодани начин избора узорка ставки залиха и избора локације;

- елаборат о попису усвојен од руководства клијента;

- доказ о евиденцији разлика установљених пописом, који је спровео клијент;

- уколико попис није спроведен на дан биланса, ревизор мора да спроведе процедуру свођења ставки залиха које је одабрао за контролно бројање на дан биланса;

- уколико клијент користи процјене ради утврђивања количина залиха, нпр. угља, старог гвожђа и сл., ревизор треба да се увјери у прихватљивост основе на којој се врши процјена и да, када је то потребно, провери да ли је клијент ангажовао екстерног експерта ради правилности утврђивања стварног стања за такве залихе, сагласно захтјевима МСР 402. Додатно, ревизор може да ангажује екстерног стручњака ради утврђивања стварног стања залиха уколико сам не посједује одговарајућа знања, нпр. попис (мјерење) залиха руде гдје ревизор треба да ангажује стручњака геодетске струке.

Ако ревизор није присуствовао попису залиха, а извео је алтернативне поступке, треба да процијени да ли је алтернативним поступцима прибавио задовољавајуће доказе о постојању и стању у коме се налазе залихе, како би могао мјеродавно да закључи да нема потребе да у извјештај уноси резерву по основу ограничења обима испитивања. Уколико то није случај, ревизорски извјештај треба да буде модификован по овом питању и контролор квалитета треба да провери да ли је то извршено.

3.8. Да ли је у случају значајних средстава/потраживања и обавеза планирано и извршено прибављање екстерних потврда?

MCP 505, параграф 7-16 и дијелови A1-A24, MCP 330; MCP 240 и MCP 500

Основни захтјев стандарда

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

Адекватност ревизијских доказа

У MCP 500 се наводи да на поузданост ревизијског доказа утичу извори и природа доказа, као и да зависи од индивидуалних околности у којима је доказ прибављен. Ревизијски доказ је поузданији када је прибављен из независних екстерних извора. Ревизијски доказ који је ревизор непосредно прибавио је поузданији од индиректно прибављеног ревизијског доказа. Ревизијски доказ је поузданији када постоји у писаном облику (документ), било да је у писаној или електронској форми или у виду другог записа.

Објашњења за дато питање

Приликом утврђивања потребе за коришћењем екстерних потврда, ревизор треба да размотри процијењени 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 да у фази планирања изврши процјену потребе коришћења екстерних потврда за поједина салда рачуна или друге информације, као и форму у којој ће их захтијевати. 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 промјена услова значајних уговора (кредита, уговора о набавкама/продаји), потврде о непостојању "договора о повраћају" које могу утицати на признавање прихода. Друге екстерне потврде се најчешће користе за поткрепљивање следећих тврдњи: постојање, права и обавезе, разграничење и објелодањивање.

Екстерну потврду ревизор може захтијевати у различитој форми - негативна, позитивна и комбинација те двије форме. Позитивна форма потврде у којој се не наводи износ или друга захтијевана информација (тзв. "бланко" захтјев), већ се од пошиљача одговора захтијева да их сам унесе, обезбјеђује у принципу поузданији ревизорски доказ. Углавном, сматра се да ова форма треба да буде коришћена за екстерне потврде стања.

Негативна форма захтјева за екстерну потврду пружа мање убједљив ревизијски доказ и не треба је користити као једини суштински поступак, осим у случајевима:

- када је процијењени ниво ризика материјално погрешних исказивања низак, а прикупљено је довољно адекватних доказа о оперативној ефективности контрола значајних за тврдњу,
- када треба потврдити велики број малих хомогених салда рачуна, трансакција или околности,
- када се очекује веома ниска стопа одступања од исказаних података, односно информација,
- када ревизор није свјестан околности или услова који ће утицати да прималац захтјева за негативну потврду одбаци, односно не одговори на такве захтјеве,
- када се очекује веома ниска стопа одступања од исказаних података, односно информација.

Ревизор треба да документује физички примљене екстерне потврде (конфирмације), као и табелу праћења доспијећа конфирмација и алтернативне процедуре које је спровео у случају незадовољавајућег одговора или одговора који није примљен.

3.9. Да ли је над процесом прибављања екстерних потврда и вредновања добијених одговора успостављена одговарајућа контрола?

MCP 505, параграф 16 и дио A24-A25

Објашњења за дато питање

У обављању поступака прибављања екстерних/независних потврда, ревизор треба да обезбједи контролу над процесом избора лица којима ће захтјев бити послат, као и над припремом и слањем захтјева 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 увјери у вјеродостојност одговора, нпр. провјером да ли су они на меморандуму пошиљача и да ли су одговарајуће овјерени. 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 оне имају материјално значајан утицај на финансијске извјештаје.

Ревизор треба да размотри разлоге и учесталост неслагања између стања по књигама клијента и стања по одговору његових пословних партнера, те да одреди природу, вријеме и обим поступака неопходних да се прибаве додатни докази.

У случајевима када, ни послје ургенције, не добије одговор на упућени захтјев, ревизор треба да спроведе алтернативне поступке ревизије. Алтернативни поступци треба да буду такви да обезбједе доказе о тврдњама, који су требали да буду обезбјеђени путем захтјева за екстерну потврду (нпр. провјерама плаћања/наплата послје датума биланса стања, провјером 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:

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

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

Поред тога, ревизор треба да спроведе све захтијеване поступке, укључујући и алтернативне поступке, те да њихове резултате узме у обзир при формирању закључака. Ако ревизор спроводи поступке независне конфирмације стања прије краја године, он треба да изврши поступке провјера трансакција насталих од датума под којим је захтијевана екстерна потврда до датума биланса стања (roll forward анализа).

Ревизор треба да води рачуна да су спроведени поступци адекватан одговор на процијењени ризик и потврди да ли је успостављена одговарајућа контрола над процесом слања и пријема конфирмација (екстерних потврда).

3.10. Да ли су захтијеване информације од адвоката и да ли су спроведени потребни поступци у вези са добијеним информацијама?

MCP 501, параграфи 9-12 и дијелови A20-A25

Основни захтјев стандарда

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

Објашњења за дато питање

Ревизор треба да спроведе следеће поступке:

- захтијева од руководства прегледе судских спорова и процјене њихових исхода, односно финансијских ефеката (укључујући и трошкове спора), захтијева прегледе са пријетњама спором - одштетне захтјеве, прибави изјаве руководства по питањима потпуности презентованих информација о судским споровима и потенцијалним судским споровима,
- прегледа записнике са сједница органа управе, као и кореспонденције са правним заступником,
- изврши провјере 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 коме се захтијева да он директно извјести ревизора о судским споровима, процјенама исхода у односу на ефекте на финансијске извјештаје. 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 (нпр. о процијени 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 ангажоване 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, те стога сама писана изјава не обезбјеђује довољан ревизорски доказ.

3.11. Да ли је прибављено довољно доказа у погледу постојања, вредновања и објелодањивања рачуноводствених процјена у односу на финансијске извјештаје?

MCP 540, параграфи 8-23 и повезана објашњења из одјелка A; MCP 315; MCP 330

Основни захтјев стандарда

Приликом поступка процјене ризика, у фази познавања клијента ревизије и његовог контролног окружења, укључујући и интерне контроле, сходно MCP 315, ревизор треба да стекне разумијевање следећих елемената:

- захтјева примјенљивог оквира финансијског извјештавања и захтјева за објелодањивањима,

- начина на који руководство клијента ревизије идентификује догађаје, трансакције и услове који могу узроковати потребу да се рачуноводствене процјене објелодане у финансијским извјештајима. Ревизор треба да стекне разумијевање услова који су довели до потребе за измјеном ових процјена из претходног периода.

Ревизор треба да стекне:

- разумијевање на који начин руководство врши рачуноводствене процјене,

- разумијевање података и модела на којима се процјене заснивају,

- интерне контроле, да ли је руководство користило рад стручњака,

- да ли је дошло до промјене околности које утичу на процјену,

- да ли је и на који начин руководство извршило процјене ефеката несигурности процјене.

Објашњења за дато питање

Ревизор треба адекватно идентификовати услове, околности и догађаје који утичу на потребу настанка рачуноводствене процјене и процјене ризике, у фази планирања и процјене ризика, и то инхерентни ризик и контролни ризик посебно (односно околности и услове који утичу на неопходност настанка процјене и интерне контроле које је успоставило руководство клијента да би ризике по овом процесу свело на прихватљиво низак ниво). Ревизор треба на адекватан начин извршити евалуацију података и модела које руководство користи као основу за израчунавање финансијских ефеката процјене.

3.12. Да ли је прибављено довољно одговарајућих доказа о постојању, вредновању и класификацији готовинских еквивалената и готовине?

MCP 315; MCP 500, параграф 7. и дијелови A26-A33; MCP 505, параграфи 7-16

Основни захтјев 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 увјери да:

- исказани готовински еквиваленти и готовина постоје,

- правно лице посједује право над њима,

- нема ограничења над коришћењем,

- да су одговарајуће вреднована и објелодањена у финансијским извјештајима.

Поступци верификације укључују проверу физичког постојања (попис/бројање) готовинских еквивалената и готовине, прибављање независних екстерних потврда стања, провере трансакција обављених преко рачуна, укључујући и захтјеве Закона о прању новца и финансирања терористичких активности.

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.

3.13. Да ли је извршен преглед записника са сједница органа управљања и да ли је проверена реализација значајних одлука и њихови ефекти у финансијским извјештајима?

MCP 230; MCP 560

Основни захтјев 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 извјештаја ревизора, а који могу имати утицаја на финансијске извјештаје.

Објашњења за дато питање

Ревизор треба да изврши преглед и читање записника са сједнице акционара / власника удјела, управног одбора, надзорног одбора и других органа управљања и руковођења, упознавање са питањима која су на њима разматрана с циљем да се идентификују ризички који могу имати ефекте на финансијске извјештаје текуће године.

Поступцима прегледа записника треба обухватити период који се односи на цијелу текућу годину за коју обавља ревизију (све до датума биланса стања), да би идентификовао одлуке органа управљања које имају утицај на финансијске извјештаје и да би извршио проверу да ли су оне реализоване, односно да ли су се одразиле у финансијским извјештајима и ако нису, да испита разлоге и ефекте на финансијске извјештаје. Преглед записника треба извршити и за накнадне догађаје, односно од датума биланса стања до датума који је што ближи датуму извјештаја ревизора.

У оба случаја ови поступци имају за циљ идентификовање догађаја и услова који могу захтијевати корекције или објелодањивања у финансијским извјештајима.

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/биљешке, а мање на записницима и другим документима у писаној форми које је клијент ставио на располагање.

Ревизор треба прибавити и размотрити све одлуке органа управљања и идентификовати ризике који проистичу из предметних одлука, те осмислити адекватан одговор на тако процијењене ризике.

3.14. Да ли су у случају коришћења резултата рада стручњака извршени поступци оцјене компетентности, објективности и резултата њиховог рада?

MCP 620, параграф 7-14 и дијелови A10-A42; Закон

Основни захтјев стандарда

Ревизор треба да оцијени да ли је рад стручњака прихватљив као ревизијски доказ у односу на одређену тврдњу изнијету у финансијским извјештајима, која је предмет испитивања.

Објашњења за дато питање

Оцјена 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 обезбјеђују довољно одговарајућих ревизорских доказа или ако резултати нису конзистентни са осталим ревизорским доказима, ревизор треба да таква питања разријеша кроз додатан рад и стручњака и ревизора, или ангажовања другог стручњака.

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

Ревизор може у свој план ревизије укључити стручњака из појединих области, сходно процијењеном ризику. Неопходно је да адекватно документује да ли постоји потреба за коришћењем рада стручњака, као и врсту, обим и циљеве рада стручњака који одговарају потребама ревизије, размотри да ли рад стручњака носи ризик материјално погрешног исказа у финансијским извјештајима, те размотри да ли рад стручњака подлијеже интерној контроли квалитета.

3.15. Да ли су прибављене изјаве руководства у писаној форми и да ли оне садрже све потребне, опште примјенљиве изјаве, као и оне специфичне за дато правно лице?

MCP 580; MCP 450, параграф 5. и дио A2-A3

Основни захтјев стандарда

Ревизор треба да прибави писане изјаве руководства и, гдје је примјенљиво, лица овлашћених за управљање у којима они наводе да:

- су по њиховом најбољем знању и увјерењу испунили своје одговорности у вези са припремом финансијских извјештаја,

– гарантују да су ставили на располагање ревизору све релевантне информације и омогућили му приступ у складу са договореним условима ревизорског ангажовања,

– су све трансакције евидентиране и исказане у финансијским извјештајима.

Објашњења за дато питање

Ревизор треба да захтијева и прибави изјаве у писаној форми којима руководство прихвата своју одговорност за припрему и презентацију финансијских извјештаја у складу са примјенљивим оквиром финансијског извјештавања, као и одговорност за друге изјаве по питањима која су оцијенена, појединачно или кумулативно посматрано, као значајна за финансијске извјештаје. 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 захтијевати и посебне писане изјаве с циљем подршке једној или више тврдњи у финансијским извјештајима.

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

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

Ревизор треба да утврди акумулирани износ погрешних исказа који су идентификовани током ревизије, не укључујући оне који су очигледно безначајни. Преглед некоригованих погрешних исказа треба приложити уз писмо презентације.

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

Када процијени да писане изјаве нису поуздане или у случају када руководство није доставило захтијеване писане изјаве, приликом изражавања мишљења ревизор треба да поступи у складу са захтјевима МСР 705: Модификације у извјештају ревизора.

3.16. Да ли ревизорска документација омогућава приказ извршених поступака током ревизије у вези са спорним питањима и предузетим мјерама, као и значајних питања и донијетих закључака?

МСР 230; МСР 500

Основни захтјев стандарда

Ревизор треба да сачини ревизорску документацију која пружа довољно адекватних доказа да је ревизија планирана и извршена у складу са МСР и примјенљивим законским и регулаторним захтјевима. Ревизорска документација треба да буде у одговарајућој мјери свеобухватна и детаљна, те да обезбиједи потпуно разумијевање обављених поступака и закључака произашлих из обављања ревизије који служе као основа за извјештај 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,
- 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 захтијева да ревизорска документација буде припремљена на начин да други ревизор са искуством, који није претходно радио на ревизији датог клијента, може да разумије посао који је обављен (природу, обим, вријеме, дјелокруг), резултате ревизорских поступака и прикупљене доказе, значајна питања до којих се дошло током ревизије, као и основе за главне одлуке / закључке које је ревизор донио.

На форму и садржај ревизорске документације имају утицај следећи елементи:

- врста ангажмана,
- форма извјештаја коју ревизор издаје,
- природа и сложеност дјелатности клијента,
- природа и стање рачуноводственог система и система интерне контроле клијента,
- обим просуђивања који се захтијева и користи у састављању финансијских извјештаја,
- природа и обим идентификованих одступања,

– неопходност усмјеравања, надзора и прегледа рада чланова тима,

– ревизорска методологија и алати,

– захтијевани специфични начини и технике ревизије.

С циљем унапређења ефикасности ревизорског рада, сврсисходно је користити стандардизоване форме ревизорске документације.

Радни папири треба да омогуће приказ извршених поступака, проблематичних питања искрсних током ревизије и по том предузетих мјера, као и значајних питања и донијетих закључака.

Значајна питања укључују:

- питања која узрокују значајне ризике,
- резултате ревизорских поступака који указују да постоји могућност да су финансијске информације материјално погрешне,
- да постоји потреба ревидирања првобитне процјене висине ризика,
- околности које узрокују тешкоће приликом примјене ревизорских поступака,
- налазе који могу условити модификовање извјештаја ревизора.

3.17. Да ли на ревизорској документацији постоји датум и потпис лица који су их сачинили и датум и потпис искуснијих чланова тима која су вршила њихов преглед?

МСР 220; МСР 230; Закон

Основни захтјев стандарда

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

Објашњења за дато питање

Ревизорска документација / радни папир треба да садржи на предвиђеном мјесту, 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. Уколико друштво користи ревизорски софтвер, поступак који је наведен може бити документован и кроз ревизорски софтвер. Искуснији чланови тима, укључујући и главног ревизорског партнера, прегледају рад извршен од стране мање искусних чланова тима, те том приликом разматрају:

- да ли се рад извршава у складу са МСР, законским прописима и другим регулаторним захтјевима,
- да ли постоје значајна питања које захтијевају 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, вријеме и обим извршеног рада,
- да ли извршени рад подржава донијете закључке и да ли су одговарајуће документовани,
- да ли су постигнути циљеви дефинисани процедурама одређеним за ангажман.

Главни ревизорски партнер треба благовремено да, у одговарајућим фазама обављања ревизије, врши преглед који омогућава благовремено рјешавање значајних питања и да сагледа и оцијени на дан или прије објављивања извјештаја ревизора:

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

Обим и вријеме/датум прегледа који обавља главни ревизорски партнер треба да буде документован.

3.18. Да ли досије ревизије садржи комплетан сет финансијских извјештаја потписан од овлашћених лица клијента?

МСР 230; МСР 700

Досије ревизије мора да садржи комплетан сет финансијских извјештаја потписан од овлашћених лица којим преузимају одговорност за њих.

4. ПИТАЊА ВЕЗАНА ЗА ОБЛАСТИ ИЗАБРАНЕ ЗА ДЕТАЉНУ ПРОВЈЕРУ ДОКАЗА

4.1. Да ли су идентификоване значајне класе трансакција, салда рачуна и за њих везане погрешне тврдње?

МСР 315, дијелови А127-А129

Основни захтјев стандарда

Представљањем да су финансијски извјештаји у складу са примјенљивим оквиром финансијског извјештавања, руководство

имплицитно или експлицитно износи тврдње у вези са признавањем, мјерењем, презентацијом класа трансакција и догађаја, салда рачуна и објелодањивања.

Објашњења за дато питање

Ревизор може користити следеће тврдње или комбинацију различитих тврдњи о класама трансакција и догађајима, као и повезана објелодањивања.

Тврдње које користи ревизор приликом разматрања различитих врста потенцијалних грешака које се могу догодити сврставају се у следеће категорије:

а) тврдње о класама трансакција и догађајима, те повезаним објелодањивањима за период за који се ревизија врши:

- настанак: евидентирана или објелодањена пословна трансакција или догађај су настали у ентитету,

- потпуност: све настале трансакције и догађаји су евидентирани и сва повезана објелодањивања су укључена у финансијске извјештаје,

- тачност: износи и други подаци који се односе на трансакцију су тачно евидентирани,

- разграничење: трансакције и догађаји су евидентирани у периоду на који се односе,

- класификација: имовина, обавезе и учешћа у капиталу су евидентирани на одговарајућим рачунима,

- презентација имовина, обавезе и учешћа у капиталу су прикладно агрегирани или дисагрегирани, те јасно описани, а повезана објелодањивања су релевантна и разумљива у контексту захтјева оквира финансијског извјештавања;

б) тврдње о салдима рачуна и повезана објелодањивања на крају периода:

- постојање: средства, обавезе и капитал постоје на одређени дан,
- права и обавезе: средства или обавезе припадају ентитету на одређени дан,

- тачност, вредновање и алокација: исправни износи средстава и обавеза су адекватно унијети у финансијске извјештаје и све корекције су прикладно приказане,

- потпуност: сва средства, обавезе и учешћа у капиталу су евидентирани и сва повезана објелодањивања су укључена у финансијске извјештаје,

- класификација: имовина, обавезе и учешћа у капиталу су евидентирани на одговарајућим рачунима,

- презентација: имовина, обавезе и учешћа у капиталу су адекватно агрегирани и дисагрегирани, а повезана објелодањивања су релевантна и разумљива у контексту захтјева оквира финансијског извјештавања.

Ревизор користи информације које је прикупио поступцима процјене ризика, укључујући ревизијске доказе прибављене при процјени осмишљености контрола и утврђивању да ли су оне примјењене, као ревизијске доказе којима подржава процјену ризика. Ревизор користи процјену ризика за утврђивање природе, времена и обима даљих ревизијских поступака које треба обавити. Приликом идентификације ризика од материјално значајног исказа у финансијским извјештајима, ревизор користи професионално просуђивање у складу са МСР 200.

Приликом обављања ревизије поједине области ревизор треба да идентификује класе трансакција и салда рачуна и изведе закључке да ли је проверама идентификовао значајно погрешне тврдње које се везују за те класе или салда рачуна. Нпр. за залихе треба идентификовати/установити да постојање одређених залиха које се налазе код трећих лица није могло бити прихваћено будући да пописне листе нису достављене клијенту, нити су трећа лица одговорила на захтјев ревизора за потврђивањем, или у односу на тврдњу везану за вредновање.

4.2. Да ли су ревизорски поступци одређени и извршени на начин да одговоре на идентификоване ризике?

МСР 230; МСР 315; МСР 330; МСР 500

Основни захтјев стандарда

Ревизор треба да идентификује и процјени ризике материјално погрешних исказивања на нивоу финансијских извјештаја и на нивоу тврдње за класе трансакција, салда рачуна и објелодањивања с циљем да створи основу за планирање, осмишљавање и извршавање поступака ревизије, а чија природа, вријеме и обим одговарају процињеним ризицима.

Објашњења за дато питање

Приликом разматрања идентификованих ризика за неку област, ревизор:

- врши процјену идентификованих ризика и оцјењује 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 извјештаја посматраних у цјелини,

- процјењује која врста погрешног исказивања може да се јави у односу на тврдње (нпр. постојање, права и обавезе, вредновање и потпуност),

- разматра вјероватноћу настанка погрешних исказа, укључујући и могућност настанка вишеструких погрешних исказа који могу захтијевати посебна ревизорска разматрања.

Код процјене ризика који је везан за одређену област ревизор треба да процјени ниво инхерентних и контролних ризика везаних за поједине тврдње. У процесу процјене ризика ревизор може утврдити да постоје контроле које су постављене с циљем да се грешке спријече, открију и коригују, па 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. Супротно томе, одређене контролне активности могу имати посебан утицај на тврдње за одређену класу трансакција или салда рачуна. Кад се тиче тврдње "постојање", она захтијева од ревизора да, приликом процјене ризика, размотри више других питања као нпр.:

- физичка безбједност 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, мјерењем) и упоређивање са износима приказаним у евиденцијама (готовине, хартија од вриједности, залиха и другим), као и свођење на стварно стање.

Приликом контроле одабране области, а ради процјене нивоа ризика, потребно је сагледати раздвајање дужности и одговорности. Додјељивање 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.

4.3. Да ли је ревизор планирао и да ли је на одговарајући начин извршио, ако је то било потребно следеће?

Поступке за посматрање/преглед материјалних средстава/имовине

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

Када је вриједност залиха значајна у финансијским извјештајима, ревизор мора да прикупи довољно одговарајућих ревизорских доказа о постојању и стању изабраних ставки, путем присуствовања физичком попису.

Присуствовање попису даје могућност ревизору да:

- прегледа одабрану област и контроле које се извршавају над њом,

- посматра да ли ефективно функционишу упутства руководства о процедурама утврђивања физичких количина и утврђивања стања у коме се налазе залихе, те 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 могу се раздвојити на три фазе:

- припрема присуствовања попису залиха,

- присуствовање попису,

- вредновање резултата посматрања пописа.

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

Екстерне потврде

Ревизор треба процијенити да ли је неопходно да за одређену област изврши поступке потврђивања и да их користи ако је потребно, као нпр. за салда рачуна потраживања и обавеза. Ревизор може поред овог да захтијева и директно потврђивање других питања, као што је потврђивање услова уговора или измјена у раније

уговореним условима са трећим лицима или потврду информација о трансакцијама са повезаним странама.

Рачунска контрола

Да ли је ревизор контролисао математичку исправност докумената или евиденција? Да ли је математичку исправност контролисао коришћењем информационе технологије, нпр. преузимањем база података од клијента и примјеном техника ревизије путем компјутера, односно коришћењем компјутерских ревизорских алата?

Ревизор би прије извођења било каквих ревизорских процедура требао извршити и документовати математичку исправност популације коју је преузео и користи за узорковање, и то:

- базе података над којима ће вршити тестирање преузети на начин да онемогући манипулацију над подацима од клијента, односно преузимање података треба да буде под надзором ревизорског тима како би ревизор био сигуран да се ради о оригиналним и тачним подацима,

- усагласити добијене базе података са бруто билансом и на такав начин потврдити комплетност података.

Над базама података над којима је потврђена комплетност ревизор треба да врши тестирање.

Поновно извршавање

Да ли је ревизор, помоћу мануелних или рачунарски подржаних техника ревизије, провјерио резултате поступака или контрола које се спроводе од стране клијента? Нпр. да ли је самостално сачинио старосну анализу потраживања или залиха и тиме провјерио такве анализе сачињене/добијене од клијента. Ревизор мора да документује све извршене поступке.

Аналитички поступци

Да ли је ревизор:

- извршио аналитичке поступке и испитао везе и односе између финансијских и нефинансијских података,

- испитао флукуације и односе који нису у складу са другим релевантним подацима,

- испитао разлоге за значајна одступања/неслагања нпр. предвиђених/прогнозираних величина?

4.4. Да ли су код тестирања интерних контрола и позиција салда рачуна и класа трансакција величина и избор узорка одговарајући и да ли су код разматрања и оцјене резултата узорковања изведени одговарајући закључци?

MCP 530

Основни захтјев 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 оцијени 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 провјере, нпр. тестирање алтернативних контрола или модификације поступака суштинског испитивања.

Објашњења за дато питање

Величина узорка се може одредити примјеном статистичких метода или на основу професионалног просуђивања примјеног 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. Монетарне грешке откривене у узорку приликом тестирања ревизор треба да пројектује на популацију и размотри ефекте пројектоване грешке на циљеве ревизије области коју провјерава, као и на друге области ревизије.

Ревизор пројектује укупну грешку популације да би стекао шири увид у обим грешака и упоредио то са тривијалном/толерантним грешком. Тривијална/толерантна грешка представља максималну грешку у популацији коју ревизор може да прихвати, а која треба да буде мања или једнака износу који је ревизор одредио као материјално значајан за класу трансакција или салда рачуна.

Ако оцјена резултата узорка указује да процјену 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

- модификује природу, вријеме и обим даљих поступака ревизије или

- да размотри ефекте на извјештај ревизора.

Приликом детаљне провјере овог питања потребно је размотрити примјене 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.

Уколико се ревизор определио за нестатистичко узорковање, у радном папиру треба да објелодани разлог и разматрања због чега се одлучио за овај начин узорковања. Ревизор у радном папиру треба да изврши адекватну евалуацију резултата тестирања путем методе узорковања.

4.5. Да ли је прибављено довољно одговарајућих ревизорских доказа за сваку тврдњу на нивоу значајне класе трансакција, салда рачуна, презентације и објелодањивања за изабрану област?

MCP 330; MCP 500

Основни захтјев стандарда

Ревизор треба да изврши процјену 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 процјене 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 провјере тврдњи које се односе на трансакције, салда рачуна, презентацију и објелодањивања како би успоставио основу за процјену 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 класификација и презентација за салда рачуна на крају обрачунског периода; постојање, права и обавезе, тачност, вредновање и алокација, класификација и презентација.

4.6. Да ли су извршени сви поступци садржани у плану и програмима провјера и да ли су, ако је примјенљиво, документоване њихове модификације?

MCP 300

Основни захтјев 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 измјене 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 промјену првобитно планиране стратегије и детаљног плана, разлоге промјене и ревизорски одговор на догађаје, услове или резултате ревизорских поступака који су проузроковали измјене. Нпр. ревизор може да модификује стратегију и план ревизије и на основу тога изврши промјене природе, времена и обима поступака ревизије као посљедица сазнања о пословној комбинацији или као резултат откривања материјално значајног погрешног исказа у финансијским извјештајима. Ревизор треба да за такве промјене ажурира првобитно сачињена планска документа као измјене које дају коначну општу стратегију/план и програме ревизије. Ревизор треба адекватно да означи радне папире како би се омогућила двосмјерна недвосмислена веза са планом.

4.7. Да ли је ревизорска документација прегледна/систематизована?

MCP 230; Закон

Основни захтјев 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 или другим медијима.

Ревизорска документација треба да садржи рад који је извршио ревизорски тим, резултате тог рада и јасно изведене закључке. У областима ревизије која укључују питања ревизије рачуновод-

ствених процјена, ревизор треба да на радним папирима унесе све значајне чињенице које су му биле познате до момента доношења закључака о процјенама (то подразумева до датума извјештаја 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 досијейма ревизије на начин који омогућава њену прегледност. Коришћење стандардизоване ревизорске документације, односно радних папира (за посматрање пописа, израчунавање индикатора пословања, тестирање цијена, процјену обезвјеђења, узорковање итд.), може да повећа ефикасност припреме и прегледа радних папира. Стандардизовани папири представљају помоћ члановима тима у извршавању алоцираних задатака и омогућавају искуснијим члановима тима, којима је додијељена одговорност, да прегледају рад извршен од мање искусних чланова тима и да ефикасније спроведу контролу квалитета и инспекцију у складу са МСР 220.

4.8. Да ли су сумирани ефекти погрешних исказивања ради процјене њихове значајности?

МСР 320; МСР 450; МСР 580

Основни захтјев стандарда

Приликом оцјене истинитости и објективности финансијских извјештаја ревизор треба да процјени да ли су укупна некоригована погрешна исказивања, која су откривена током ревизије, материјално значајна.

Објашњења за дато питање

Ревизор треба да провери, изведе закључке и документује:

- да ли постоји преглед “Процјена 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 приближавају нивоу материјалног значаја, размислио вјероватноћу да неоткривена погрешна исказивања, заједно са 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;

- да ли је ревизор, у случају да је руководство одбило да изврши корекције, а резултати проширених поступака ревизије му не омогућавају да закључи да укупна некоригована погрешна исказивања нису материјално значајна, извршио одговарајућу модификацију извјештаја у складу са МСР 705.

О погрешном исказивању ревизор треба благовремено да обавијести руководство одговарајућег нивоа и да процјени потребу извјештавања лица овлашћених за управљање. Некоригована погрешна исказивања која нису од материјалног значаја ревизор треба да укључи у писане изјаве руководства.

4.9. Да ли су налази ревизије (за изабране области) од значаја за руковођење и управљање изнијети у посебном извјештају руководству/управи?

МСР 260; МСР 265; МСР 450

Основни захтјев стандарда

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

Објашњења за дато питање

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

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

4.10. Да ли је извршен преглед радних папира који садрже закључке који су од значаја за извјештај ревизора?

МСР 220

Основни захтјев стандарда

Прегледом ревизорске документације искуснији чланови тима (укључујући за значајнија питања и главног ревизорског партнера) врше контролу квалитета рада који су обавили мање искусни чланови тима.

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

4.11. Да ли је извршено усаглашавање података из коначног закључног листа (дневник књижења, главна књига) са подацима исказаним у билансу стања и билансу успеха?

МСР 230; МСР 330, параграф 20. и 24. и А 59

Основни захтјев стандарда

Ревизорски суштински поступци треба да обухватају следеће ревизијске поступке повезане са поступком финализирања финансијског извјештаја:

- усаглашавање или усклађивање информација у финансијским извјештајима са основним рачуноводственим евиденцијама, укључујући усклађивање или усаглашавање информација у објелодањивањима, било да те информације потичу из извјештаја са основним рачуноводственим евиденцијама укључујући усклађивање или усаглашавање информација,
- било да те информације потичу или не потичу из главне књиге и помоћних књига,
- испитивање материјално значајних књижења и других корекција извршених током припремања финансијских извјештаја.

Ревизор треба да спроведе ревизијске поступке како би процјенио да ли је општа презентација финансијских извјештаја у складу са примјенљивим оквиром финансијског извјештавања. Приликом ове процјене, ревизор треба да размисли да ли су финансијски извјештаји представљени на начин који одражава адекватну:

- класификацију и описе финансијских информација и трансакција, догађаја и услова који се налазе у њиховој основи,
- презентацију, структуру и садржај финансијских извјештаја.

Објашњења за дато питање

Ревизор треба да упореди износе исказане за појединачне позиције у коначним финансијским извјештајима са износима у главној књизи, као и износе из главне књиге и аналитичких евиденција и да се увјери да између њих постоји усклађеност. Ревизор треба да документује ову процедуру у посебном радном папиру.

5. ПРЕГЛЕД/КОНТРОЛА КВАЛИТЕТА У ФАЗИ ЗАКЉУЧИВАЊА РЕВИЗИЈЕ

Општи захтјеви стандарда

МСР налажу да се преглед обављеног рада и усмјеравање врше благовремено током цијелог процеса обављања ревизије, као и на самом крају тог процеса и да буду одговарајуће документовани. Преглед ревизорске документације, сходно захтјевима МСР, треба да буде извршен и прије издавања извјештаја ревизора, како би се проверило да ли је прибављено довољно адекватних ревизорских доказа који подржавају изведене закључке и извјештај 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 захтјевима,
- дошло до идентификације значајних питања која треба даље разматрати и испитати,
- процес консултација обављен на одговарајући начин, односно да ли су закључци консултација у оквиру тима и 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 извјештај ревизора.

Прије издавања извјештаја ревизора, главни ревизорски партнер кроз преглед ревизорске документације и дискусију са тимом који ради на ревизији треба да стекне задовољавајући ниво увјеравања да је прибављено довољно одговарајућих ревизорских доказа који подржавају изведене закључке и извјештај ревизора.

Преглед обухвата разматрање и доношење закључака о томе да ли су финансијски извјештаји који су предмет ревизије састављени у сагласности са примјенљивим оквиром за финансијско извјештавање, те с тим циљем треба да буде разматрано следеће:

- да ли су у састављању финансијских извјештаја примијењене одговарајуће рачуноводствене политике и да ли су оне у сагласности са рачуноводственим стандардима и прописима примјенљивим у Републици,
- да ли су извршене рачуноводствене процјене одговарајуће,
- да ли је фер вриједност утврђена и објелодањена на одговарајући начин,
- да ли су информације презентоване у финансијским извјештајима и напоменама

уз финансијске извјештаје релевантне, поуздане и потпуне у смислу испуњавања захтјева који се постављају у односу на објелодањивања.

Приликом прегледа врши се просуђивање да ли је укупан износ некоригованих погрешних исказивања материјално значајан у односу на финансијске извјештаје. 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 ревизорска процјене 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 извјештаје и извјештај ревизора.

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 објелодањивања. Поступци испитивања у фази закључивања ревизије треба да садрже:

- упоређивање коначних финансијских извјештаја са поткрепљујућим рачуноводственим евиденцијама, односно са главном књигом, као и главне књиге и аналитичких евиденција, ради провјере усклађености података,
- испитивање уноса у главну књигу, односно налога за књижење, нарочито тзв. “предзакључних књижења” којима се врше књижења исправки вриједности / обезвређења, резервисања, корекције грешака и др.,
- преглед доказа који се односе на повезане стране како би се провјерило и закључило да информације које је презентовао 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 објелодањене у финансијским извјештајима у складу са захтјевима професионалних стандарда и законском регулативом.

Приликом обављања прегледа, руководилац ревизије и главни ревизорски партнер треба да се увјере да су извршене процедуре за идентификовање догађаја насталих до датума (или близу њега) под којим се издаје извјештај ревизора, а који би могли да захтијевају корекције или објелодањивање у финансијским извјештајима. Прегледом се утврђује да ли су спроведени захтијевани поступци и донијети одговарајући закључци у односу на:

- испитивање поступака које је руководство установило за праћење накнадних догађаја,
- преглед записника са скупштина/сједница акционара, власника удјела, управног, надзорног одбора и/или других релевантних органа правног лица,
- преглед посљедњих расположивих периодичних финансијских извјештаја и других извјештаја припремљених за руководство,
- испитивање руководства да ли су, по њиховом сазнању, настали накнадни догађаји који могу да имају утицај на финансијске извјештаје.

5.1. Да ли је извршено ажурирање и модификација плана ревизије уколико је то било потребно? Да ли су првобитне процјене везане за ризике од значајно погрешне тврдње валидне и на крају, односно у фази закључивања ревизије?

MCP 300

Основни захтјев стандарда

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

У току обављања ревизије, ревизорски тим може доћи до информација које значајно одступају од првобитно процијењеног ризика и стога настаје потреба за измјенама 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 процијени планиране и извршене поступке ревизије за све, или неке класе трансакција, салда рачуна или објелодањивања 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: промјена кључних кадрова, значајне промјене у обиму послова правног лица и др., која могу захтијевати измјене 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, а план ажурира на одговарајући начин.

Мања правна лица

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

5.2. Да ли су руководилац ревизорског тима и главни ревизорски партнер обавили преглед да би се увјерили да су извршени сви поступци садржани у програмима и да ли су докази о резултатима и закључцима прегледа расположиви у писаној форми?

MCP 220; MCP 230

Главни ревизорски партнер треба, прије издавања извјештаја ревизора, да изврши преглед рада обављеног у ревизији и да се увјери да су сви поступци предвиђени планом и програмима (укључујући и, гдје је потребно, њихову модификацију) извршени на одговарајући начин.

Приликом прегледа главни ревизорски партнер треба да се увјери да је ревизија обављена у складу са професионалним стандардима, законским прописима и другом регулативом, а такође и да ли постоје значајна питања која треба надале разматрати и/или даље испитати.

Објашњења за дато питање

Искуснији чланови тима којима је додијељена одговорност за усмјеравање, надзор и преглед рада обављеног од мање искусних чланова тима врше преглед радних папира и провјеравају да ли су сви поступци предвиђени програмима рада извршени на одговарајући начин. Приликом прегледа провјерава се појединачно свака тачка програма и радни папир, те 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 главни ревизорски партнер (за значајна питања), када на основу поновног прегледа радних папира констатује да су добијени задовољавајући одговори, односно да је захтијевано извршено и на радним папирима допуњено/документовано.

Преглед главног 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 мјери, подржавају извјештај ревизора, као и преглед и разматрање других питања која главни ревизорски партнер сматра значајним.

Прије издавања извјештаја независног ревизора, главни ревизорски партнер треба финалним прегледом обухватити сва кључна питања и све кључне одлуке донијете у процесу извршавања и закључивања ревизије.

Главни ревизорски партнер треба да прецизира и документује шта је прегледом обухватио, као и вријеме када је обављао преглед (укључујући и свеобухватни преглед прије издавања извјештаја) и закључке које је на основу прегледа донио.

Мања правна лица

Код ревизија мањих правних лица, контрола квалитета обављеног рада спроводи се на исти начин, а главни ревизорски партнер треба, прије издавања извјештаја ревизора, да изврши преглед, документује вријеме и обим прегледа, као и закључке које је донио на основу прегледа.

5.3. Да ли су сва питања произашла током ревизије на задовољавајући начин адресирана?

MCP 220

Основни захтјев стандарда

Прије издавања извјештаја независног ревизора, главни ревизорски партнер прегледом ревизорске документације и путем дискусије са члановима тима треба да се увјери да је прибављено довољно адекватних ревизорских доказа који ће подржати изведене закључке и извјештај 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 главни ревизорски партнер сматра значајним.

Приликом прегледа обављеног рада који се односи на наведена питања, главни ревизорски партнер разматра све прибављене ревизорске доказе и закључке на радним папирима, без обзира на то ли они подржавају или негирају тврдње везане за финансијске извјештаје. У случају закључака који негирају тврдње, он разматра да ли су докази адекватни и довољни, а уколико јесу, одобрава њихово укључивање у извјештај ревизора, или у супротном, прецизира потребна додатна испитивања која треба извршити.

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

Примјена на мања правна лица

На ревизије мањих правних лица примјењују се исти захтјеви у односу на питања прегледа и разматрања значајних и проблематичних питања.

5.4. Да ли је оцјена ефеката погрешних исказивања извршена на основу материјалности израчунате на подацима у коначним финансијским извјештајима?

MCP 320

Основни захтјев стандарда

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

Објашњења за дато питање

Ревизор треба да разматра материјалност током цијелог процеса обављања ревизије. Ревизорова процјена материјалности и ревизорског ризика може бити различита у вријеме иницијалног планирања ревизије у односу на вријеме вредновања резултата примјене 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 извјештајима, да је размотри у контексту укупних идентификованих погрешних исказивања и процијени да ли је потребно извршити додатна ревизорска испитивања/провјере.

Примјена на мања правна лица

На ревизије мањих правних лица примјењују се исти захтјеви и поступци који су садржани у MCP 320.

5.5. Да ли је за сва, појединачно или кумулативно посматрана, материјално значајна некоригована погрешна исказивања извршено одговарајуће модификовање извјештаја ревизора?

MCP 320; MCP 450; MCP 705

Основни захтјев стандарда

Ревизор треба да процијени да ли су укупна некоригована погрешна исказивања, идентификована током обављања ревизије, материјално значајна.

Објашњења за дато питање

Приликом процјењивања ефеката неисправљених погрешних исказа на финансијске извјештаје, ревизор треба да размотри, појединачно, свако погрешно неисправљено исказивање приказано на прегледу "Процјена ефеката погрешних исказа".

Ради процјене ефеката укупних погрешних исказа, ревизор треба да размотри и изврши пројектовање погрешних исказа идентификованих ревизорским узорковањем на цјелокупну популацију из које је узорак узет (пројектована грешка).

Приликом доношења закључка да ли су неисправљени погрешни искази материјално значајни, ревизор треба да размотри:

- величину и природу погрешних исказа, како у вези са одређеним класама трансакција, салдима рачуна или објелодањивањима, тако и у односу на финансијске извјештаје посматране у цјелини,

- ефекат неисправљених погрешних исказа у претходним периодима на значајне класе трансакција, салда рачуна и објелодањивања.

Ако ревизор закључи да су укупни неисправљени погрешни искази материјално значајни, треба да размотри могућност смањења ревизорског ризика проширењем ревизорских поступака или захтијевањем од руководства да коригује финансијске извјештаје. Ако руководство одбије да изврши кориговања, а резултати проширених ревизорских поступака му не омогуће да закључи да неисправљени погрешни искази нису материјално значајни, извјештај ревизора треба да буде модификован, сагласно захтјевима MCP 705.

Приликом разматрања питања ефеката, ревизор треба да има у виду да околности у вези са неким погрешним исказима могу навести ревизора да их процијени као материјалне, чак и ако су испод нивоа материјалности и узме у обзир приликом извјештавања, нпр. утицај на усклађеност са регулаторним захтјевима и одредбама уговора има везе са нетачним одабиром рачуноводствених политика и др.

Примјена на мања правна лица

Када се ради о ревизији мањих правних лица, поступа на исти начин. Ревизор треба да припреми преглед "Процјена ефеката погрешних исказивања" на коме треба појединачно да опише погрешна исказивања и њихове ефекте на финансијске извјештаје. Он треба да размотри, појединачно и збирно, материјални значај у односу на салда рачуна и класе трансакција, те сходно томе и укључивање, односно модификације извјештаја независног ревизора.

5.6. Да ли су откривена погрешна исказивања продискутована са руководством клијента током ревизије, односно на закључном састанку?

MCP 230; MCP 320; MCP 260; MCP 265; MCP 450

Основни захтјев стандарда

Ревизор треба благовремено да продискутује 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 то документује на одговарајући начин.

Објашњења за дато питање

Уколико је укупан износ откривених погрешних исказивања близу нивоа материјалности, или је изнад тога, ревизор треба да о томе благовремено информира руководство и да захтијева да коригује финансијске извјештаје.

Ако руководство одбије да изврши корекције финансијских извјештаја, ревизор треба да размотри модификације извјештаја независног ревизора у складу са захтјевима MCP 705.

У случају када ревизор процијени да откривене грешке појединачно посматрано не достижу ниво материјалности и да, ни заједно узете, немају значајан утицај на финансијске извјештаје, а руководство не изврши корекције, оне се класификује као некоригована погрешна исказивања која не утичу на модификовање извјештаја ревизора и треба да буду означене и укључене у писане изјаве руководства.

Примјена на мања правна лица

Када се ради о ревизији мањих правних лица, примјењује се исти поступак.

5.7. Да ли су на основу расположивих доказа о повезаним странама и трансакцијама између њих изведени одговарајући закључци у односу на укључивање у извјештај ревизора?

MCP 550

Основни захтјев стандарда

С циљем доношења одговарајућих закључака, ревизор треба да изврши преглед информација прибављених од лица овлашћених за управљање и руководства у којима се идентификују све повезане стране, те да спроведе ревизорске поступке ради утврђивања потпуности ових информација, исправности рачуноводственог обухватања трансакција и извршених објелодањивања.

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 извјештајима, он треба да размотри питање модификације извјештаја независног ревизора.

Објашњења за дато питање

Лице које врши 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 евидентирани и да ли су извршена објелодањивања захтијевана стандардима финансијског извјештавања. На основу резултата добијених овим прегледом лице треба да процјени и закључи да ли постоји потреба да се одређена питања укључе у извјештај ревизора.

Посебна пажња при прегледу треба да се посвети закључцима до којих су ревизори испитивањима дошли у вези са питањима која се односе на: неубичајене трансакције, трансферне цијене примјењене у трансакцијама, поређење са тржишним цијенама у независним трансакцијама, гаранције, каматне стопе, услове отплате, велики обим трансакција или значајне трансакције са појединим купцима и добављачима у односу на друге пословне partnere, обрачун ројалити накнада, залихе на консигнацији код повезаних страна и друга питања.

Примјена на мања правна лица

Када се ради о ревизији мањих правних лица, примјењује се исти поступак.

Документација из прибављања доказа:

- радни папири ревизора на којима је документовано извршавање ревизорских поступака захтијеваних МСР за повезане стране и произашли закључци,

- писане изјаве руководства у којима руководство изјављује да су објелоданили све повезане стране и ревизорима ставили на располагање преглед на њима, да су трансакције обављене по тржишним условима, те да су извршили сва захтијевана објелодањивања,

- независне конформације стања, односно усаглашавања са повезаним странама, информације од екстерних страна, купаца и других пословних partnera (банке, јемци, посредници).

5.8. Ако је дошло до сумње у односу на начело наставка пословања, да ли је то на одговарајући начин укључено у извјештај ревизора?

МСР 570

Основни захтјев 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 процјену руководства о способности правног лица да настави пословање по начелу сталности и примјереност састављања и презентовања финансијских извјештаја уз примјену тог начела.

У фази закључивања ревизије треба извршити преглед радних папира да би се донио коначан закључак/одлука да ли на основу обављеног рада произлази да питање начела наставка пословања треба укључити у извјештај 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, измјене закона или политика владе и др., а који могу да изазову значајну сумњу у наставак пословања правног лица.

Ревизор треба да процјени, 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 објелодањивања извршена у напоменама уз финансијске извјештаје и да, у складу са захтјевима МСР 705 и МСР 706, формира и изрази одговарајућу врсту мишљења ревизора.

Примјена 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 извјештаје у које укључује и изјаве о томе да постоје услови за наставак пословања у догледној будућности.

5.9. Да ли су износи у финансијским извјештајима презентовани уз извјештај ревизора о обављеној ревизији усклађени са водећим табелама у досијеу ревизије? Да ли су извршене друге провере усклађености информација и података, укључујући и извјештај ревизора?

МСР 220; МСР 230; МСР 330; МСР 720

Основни захтјев стандарда

Поступци суштинског испитивања обухватају и ревизорске поступке везане за процес затварања финансијских извјештаја:

- испитивање предзакључних књижења у главној књизи током процеса израде финансијских извјештаја,

- усаглашавање финансијских извјештаја са рачуноводственим евиденцијама / закључним листом.

Лица одговорна за преглед/контролу квалитета ревизије треба, прије издавања извјештаја ревизора, да се увјере да су ови поступци извршени и да постоји усаглашеност између финансијских извјештаја 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 прије 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 извјештајима 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 извјештајима који су приложени уз извјештај ревизора, укључујући и напомене, треба да се рефинансирају/повезују са износима билансних позиција који су, након обављених поступака ревизије, дати као коначни у ревизорској документацији/водећим табелама.

Поред овог, прије потписивања одобрења за издавање извјештаја ревизора од стране главног ревизорског партнера, мора се извршити контрола и унакрсно повезивање података приказаних у извјештају ревизора, пратећим финансијским извјештајима и напоменама уз финансијске извјештаје. Као доказ о извршеној контроли у досијеу ревизије треба да буде укључен примјерак нацрта извјештаја ревизора, пратећим финансијским извјештаја и напомена, који садржи унакрсна повезивања, као и датум и потпис лица које је обавило провере рачунске тачности и усаглашености износа и других информација.

Досијеу ревизије треба да садржи и "Контролну листу издавања извјештаја", на којој се (поред суштинских контрола које у процесу издавања извјештаја врше најодговорнија лица у тиму - руководиоци и главни ревизорски партнер) документује потписом обављена контрола рачунске исправности података и информација у извјештају ревизора, пратећим финансијским извјештајима и напоменама.

Примјена на мања правна лица

Када се ради о ревизији мањих правних лица примјењује се исти поступак.

5.10. Да ли су у фази закључивања ревизије извршени аналитички поступци финансијских извјештаја и да ли су резултати о извршеним поступцима документовани?

МСР 520; МСР 220; МСР 230

Основни захтјев стандарда

Ревизор треба да изврши аналитичке поступке на подацима садржаним у коначним финансијским извјештајима, односно у закључној фази ревизије. У склопу аналитичких поступака које обавља на крају ревизије, ревизор просуђује да ли су финансијски извјештаји, посматрани у цјелини, конзистентни са сазнањима које је прибавио о правном лицу током цијелог процеса обављања ревизије.

Објашњења за дато питање

Аналитичке поступке треба извршити на подацима садржаним у коначним финансијским извјештајима.

Закључци произашли из резултата ових поступака треба да поткријепе закључке донијете током ревизије појединачних компоненти или елемената финансијских извјештаја. 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 промијениле 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 извјештајима.

Примјена на мања правна лица

У ревизији мањих правних лица примјењују се исти поступци у односу на извршавање аналитичких поступака, као и у ревизија-

ма других правних лица, узимајући притом у обзир у анализи обим и сложеност њихових пословних активности.

5.11. Да ли су извршени ревизорски поступци како би се оцијенило да ли је укупна презентација финансијских извјештаја, по форми и суштини, у складу са примјенљивим оквиром финансијског извјештавања и рачуноводственим политикама правног лица?

MCP 330; MCP 700

Основни захтјев стандарда

Ревизор треба да изврши ревизорске поступке како би процијенио да ли је укупна презентација финансијских извјештаја, укључујући и одговарајућа објелодањивања, у складу са примјенљивим оквиром финансијског извјештавања, прописаним законском регулативом. Ревизор треба да оцијени закључке донијете на основу прибављених ревизорских доказа као основу за формирање мишљења.

Објашњења за дато питање

Формирање мишљења о томе да ли финансијски извјештаји дају, по свим материјално значајним аспектима, истинит и објективан приказ, обухвата процјену о томе да ли су они припремљени и презентовани у складу са утврђеним примјенљивим оквиром финансијског извјештавања и специфичним захтјевима законске и подзаконске регулативе за одређене класе трансакција, салда рачуна и објелодањивања.

Ова процјена обухвата разматрања да ли су:

- изабране и примјењене рачуноводствене политике у складу са оквиром финансијског извјештавања и да ли су оне одговарајуће у датим околностима,

- рачуноводствене процјене извршене од руководства разумне у датим околностима,

- информације презентоване у финансијским извјештајима, укључујући и рачуноводствене политике, релевантне, поуздане, упоредиве и разумљиве,

- објелодањивања садржана у финансијским извјештајима довољна да омогуће корисницима разумијевање ефеката материјално значајних трансакција и догађаја на информације приказане у финансијским извјештајима,

- објелодањивање у финансијским извјештајима и напоменама морају да буду у складу са Законом и одговарајућим стандардима за билансе позиције (МСФИ и МРС) које клијент има у својим финансијским извјештајима.

Ревизор, као средство за испуњавање овог захтјева, треба да има формирану и ажурирану контролну листу, по секцијама, која садржи специфичне захтјеве професионалне, законске и подзаконске регулативе у односу на поједине елементе (салда рачуна и трансакције), као и у односу на правилност презентације цијелог сета финансијских извјештаја. Ревизор треба, путем попуњавања ове контролне листе и датих одговора, да дође до закључка да ли је укупна презентација финансијских извјештаја у складу утврђеним оквиром финансијског извјештавања, као и специфичним захтјевима друге законске и подзаконске регулативе. Контролна листа треба да садржи доказ да је прегледана од лица одговорних за квалитет ревизије.

Примјена на мања правна лица

Када се ради о ревизији мањих правних лица примјењује се исти поступак.

5.12. Да ли је извршен преглед накнадних догађаја којим је обухваћен период од датума биланса стања до датума извјештаја ревизора?

MCP 560

Основни захтјев стандарда

Током прегледа радних папира у фази закључивања ревизије потребно је оцијенити да ли су извршени сви ревизорски поступци захтијевани за сврху идентификовања догађаја насталих од датума финансијских извјештаја до датума извјештаја ревизора.

Објашњења за дато питање

Руководилац ревизије и главни ревизорски партнер треба да се увјере да је тим, детаљним програмом, извршио све предвиђене поступке за идентификацију накнадних догађаја, да је испитивањима обухваћен период од датума биланса стања до датума извјештаја ревизора (или довољно близу тог датума), да су изведени одговарајући закључци о томе да ли идентификовани накнадни догађаји представљају догађаје који захтијевају корекције, односно догађаје и услове који треба да буду рачуноводствено обухваћени и исказани у рачуноводственим извјештајима или догађаје који захтијевају само објелодањивање, као и да ли је провјерено да ли су, сходно својој суштини, правилно обухваћени и приказани у финансијским извјештајима.

Примјена на мања правна лица

Када се ради о ревизији мањих правних лица, примјењује се исти поступак.

5.13. Када су током прегледа идентификовани накнадни догађаји који нису одговарајуће рачуноводствено обухваћени и/или објелодањени у финансијским извјештајима, да ли је извјештај ревизора одговарајуће модификован?

MCP 560

Вредновање

Приликом обављања ревизије и прегледа, ревизор се усредсређује на идентификацију накнадних догађаја, које руководство није одговарајуће рачуноводствено обухватило и/или објелодањило у финансијским извјештајима.

Објашњења за дато питање

Када ревизор током испитивања идентификује накнадне догађаје који значајно утичу на финансијске извјештаје, треба да размисли да ли је руководство такве догађаје правилно обухватило и исказало у финансијским извјештајима. Ако такви догађаји нису рачуноводствено правилно обухваћени и/или објелодањени у финансијским извјештајима, ревизор треба да та питања размисли са руководством.

Ако руководство неће да измијени финансијске извјештаје у околностима када ревизор сматра да они треба да буду измијењени, он треба, сходно конкретним околностима и захтјевима MCP 705, да изрази одговарајућу врсту модификованог мишљења.

Примјена на мања правна лица

Када се ради о ревизији мањих правних лица поступа се на наведени начин.

5.14. 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?

MCKK 1; MCP 220; Закон

Основни захтјев стандарда

За ревизије финансијских извјештаја правних лица која се котирају на берзи, других правних лица од јавног интереса и у другим случајевима предвиђеним MCKK 1, односно Законом, друштво има обавезу да именује независно лице које (пored главног 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 процијени:

- да ли је тим који је обавио ревизију независан,

- правилност одређивања материјалности,

- идентификоване значајне ризике, значајне одлуке, укључујући и одабрани приступ обављања ревизије,

- закључке донијете на основу обављеног рада,

- карактер идентификованих погрешних исказа,

- саопштавање налаза руководству и евентуалне корекције.

Ти поступци такође укључују обављање разговора са главним ревизорским партнером, члановима тима, преглед нацрта извјештаја ревизора, финансијских извјештаја и напомена уз финансијске извјештаје, те преглед одређене ревизорске документације како би се лице именовано за контролни преглед квалитета увјерило да је ревизија обављена у складу са професионалним стандардима, законском и подзаконском регулативом и да је формирано мишљење, изражено у нацрту извјештаја 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 извјештаја потврди да је, на основу извршеног прегледа, сагласан да се извјештај ревизора може издати.

Друштво не смије да изда мишљење, односно извјештај ревизора о обављеној ревизији, све док именовано лице не заврши контролни преглед квалитета и док се евентуалне разлике у мишљењу, између њега и главног ревизорског партнера, не разријеше у складу са процедурама предвиђеним Методологијом / интерним актом друштва, који треба да буде у складу са MCKK 1.

Примјена на мања правна лица

Друштво 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 процијени потребним.

5.15. Да ли су ресурси за ангажман (тим и вријеме) планирани, алоцирани и извршени у складу са комплексношћу, величином клијента и ефективношћу његовог система интерне контроле?

МССК 1; МСР 220

Основни захтјев стандарда

Друштво треба да установи и уведе политике и поступке за прихватање и задржавање клијента и конкретних ревизорских ангажмана, а на основу којих може да стекне довољно сигурности да ће прихватити или задржати само клијенте/ангажмане, за које је у складу са професионалним стандардима, Кодексу и законским прописима процијенило и закључило да је:

- компетентно да изврши ангажман, располаже потребним знањима и вјештинама, временом и ресурсима,
- у могућности да испуни етичке захтјеве, прије свега независност.

Објашњења за дато питање

Главни ревизорски партнер треба да обезбиди одговарајуће ресурсе за извршење ангажмана, и то да:

- одреди тим који је на ангажману,
- посједује одговарајућу стручност и друге способности потребне за његово извршење,
- укључи у извршавање, када је то потребно, и интерне и екстерне стручњаке,
- планира и дидијели одговарајуће вријеме како би ревизија била извршена у складу са професионалним стандардима, законским и другим регулаторним захтјевима и како би се омогућило издавање извјештаја ревизора који је, у датим околностима, одговарајући.

Примјена на мања правна лица

Када се ради о ревизији мањих правних лица, примјењују се наведени захтјеви.

5.16. Процјена контролора квалитета да ли је ревизор прибавио довољно адекватних доказа за формирање мишљења и издавање ревизорског извјештаја?

МСР 220; МСР 230; МСР 330; МСР 700-720

Основни захтјев стандарда

Ревизор треба да прикупи довољно адекватних доказа како би дошао до основаних закључака, а на основу којих може да формира мишљење и изда извјештај ревизора који је, у датим околностима, одговарајући.

Ревизијски докази који служе као доказ 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 увјеравања да финансијски извјештаји, посматрани у цјелини, не садрже значајно погрешна исказивања.

Приликом доношења оцјене да је прибављено довољно одговарајућих доказа који чине основу за формирање и изражавање мишљења, главни 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 извјештајима треба да се изрази, сходно конкретним околностима и захтјевима 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 јасни и недвосмислени закључци.

На процјену главног ревизорског партнера о томе шта представља довољне и адекватне доказе утичу значај и вјероватноћа могућег погрешног исказивања на нивоу појединачне тврдње и њихов утицај, заједно са другим могућим погрешним исказима, на финансијске извјештаје, затим ефективност интерних контрола и руководства у управљању ризицима, као и да ли су поступцима ревизије идентификовани случајеви криминалних радњи и грешака.

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 оцјена или резултати провера ефективности функционисања контрола незадовољавајући.

Примјена на мања правна лица

Када се ради о ревизији мањих правних лица, поступа се на исти начин.

6. ИЗВЈЕШТАВАЊЕ

МСР који су од значаја за извјештавање:

320: Материјалност у планирању и извршавању ревизије,

330: Ревизорски одговор на процијене ризике,

450: Процјена погрешних исказа идентификованих током ревизије,

500: Ревизорски докази,

560: Накнадни догађаји,

570: Начело сталности,

580: Писане изјаве,

700: Формирање мишљења и извјештавање о финансијским извјештајима,

701: Саопштење кључних ревизорских питања,

705: Модификације мишљења у извјештају независног ревизора,

706: Пасус којим се скреће пажња и пасус у вези са осталим питањима у извјештају независног ревизора,

710: Упоредне информације - упоредни износи и упоредни финансијски извјештаји,

720: Одговорност ревизора у вези са осталим информацијама у документима који садрже финансијске извјештаје који су били предмет ревизије.

Поред наведених, од значаја могу да буду и МСР:

2400: Ангажовања на прегледу финансијских извјештаја,

2410: Ангажовања на прегледу периодичних финансијских извјештаја.

6.1. Да ли је датум на писаним изјавама руководства и датум на комплетном сету финансијских извјештаја, потписаних од руководства, у сагласности са датумом извјештаја ревизора?

МСР 700; МСР 580

Основни захтјев стандарда

Ревизор треба да прибави изјаве руководства, у писаној форми, којима оно прихвата своју одговорност за истиниту и објективну презентацију финансијских извјештаја у складу са примјенљивим оквиром за финансијско извјештавање, као и изјаве о другим питањима од материјалног значаја за финансијске извјештаје.

Датум писане изјаве руководства треба да буде исти као датум извјештаја ревизора. Датум извјештаја је обично датум на који је ревизор оцијенио да је прикупљено довољно одговарајућих ревизорских доказа.

Објашњења за дато питање

Руководство правног лица је одговорно за састављање и презентацију финансијских извјештаја.

Главни ревизорски партнер не може закључити да је прибављено довољно одговарајућих ревизорских доказа све док се не добије потпун сет финансијских извјештаја клијента, која је потписало лица са признатим ауторитетом, којим преузимају одговорност за њих.

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 извјештаја ревизора. Писане изјаве не смију да носе датум који није довољно близу датуму извјештаја ревизора или датум који је каснији од тог датума.

6.2. Да ли је извјештај ревизора по форми и садржини у складу са захтјевима МСР и прописима?

МСР 700; МСР 701, МСР 705; МСР 706; МСР 710; МСР 720

Основни захтјев стандарда

Извјештај ревизора треба да буде сачињен тако да садржи све елементе извјештаја о ревизији обављеној у складу са Међународним стандардима ревизије. Поред тога, потребно је проверити и форму, односно проверити да су елементи у извјештају дати редоследом који се захтијева према МСР 700, МСР 705 и МСР 706.

Захтјеви стандарда

1. Назив

МСР 700

Основни захтјев стандарда

Извјештај ревизора мора бити насловљен тако да јасно покаже да је у питању извјештај независног ревизора.

Објашњења за дато питање

Назив "Извјештај независног ревизора" указује кориснику извјештаја да је ревизор испунио све релевантне етичке захтјеве који се односе на независност и на тај начин га издваја од извјештаја издатих од других лица.

2. Прималац

MCP 700

Основни захтјев стандарда

Извјештај ревизора треба да буде насловљен на одговарајуће примаоце у складу са околностима ангажмана

3. Мишљење ревизора

Основни захтјев стандарда

Одјелјак са мишљењем ревизора у извјештају ревизора такође треба да:

- идентификује финансијске извјештаје ентитета који су били предмет ревизије,
- наведе да су финансијски извјештаји били предмет ревизије,
- идентификује назив сваког извјештаја садржаног у финансијским извјештајима,
- се позове на напомене, укључујући и сажет приказ значајних рачуноводствених политика,
- прецизира датум или период на који се односи сваки извјештај садржан у финансијским извјештајима.

Приликом изражавања немодификованог мишљења о финансијским извјештајима који су припремљени у складу са оквиrom фер презентације, ревизор у свом мишљењу треба да, осим уколико се Законом или прописима не захтијева другачије, користи неку од следећих фраза које се сматрају еквивалентним:

- према нашем мишљењу, финансијски извјештаји истинито и објективно приказују, по свим материјалним значајним аспектима [...] у складу са (примјенљиви оквир финансијског извјештавања), или
- према нашем мишљењу, финансијски извјештају дају истинит и објективан приказ [...] у складу са (примјенљиви оквир финансијског извјештавања).

Приликом изражавања немодификованог мишљења о финансијским извјештајима припремљеним у складу са оквиrom усклађености, ревизор изражава мишљење да су финансијски извјештаји припремљени по свим материјалним аспектима у складу са (примјенљиви оквир финансијског извјештавања).

Уколико позивање на примјенљиви оквир финансијског извјештавања у мишљењу ревизора не подразумијева Међународне стандарде финансијског извјештавања које је издао Одбор за Међународне рачуноводствене стандарде или Међународне рачуноводствене стандарде за јавни сектор које је издао Одбор за Међународне рачуноводствене стандарде за јавни сектор, ревизор у свом мишљењу треба да наведе правни систем поријекла датог оквира.

4. Основа за мишљење

Основни захтјев стандарда

Извјештај ревизора треба да садржи одјелјак, одмах након одјелјака за мишљењем, са насловом "Основа за мишљење", у коме се:

- наводи да је ревизија извршена у складу са Међународним стандардима ревизије,
- упућује на одјелјак извјештаја ревизора гдје су описане одговорности ревизора у складу са Међународним стандардима ревизије,
- укључује изјаву да је ревизор независан у односу на ентитет у складу са етичким захтјевима који се односе на ревизију, те да је испунио остале етичке одговорности у складу са овим захтјевима, а у изјави се идентификује правни систем из ког произилазе релевантни етички захтјеви или се наводи Кодекс етике за професионалне рачуновође Одбора за међународне етичке стандарде за рачуновође (IESBA Кодекс),
- наводи да ли ревизор сматра да су ревизијски докази до којих је дошао довољни и адекватни да обезбиједи основу за мишљење ревизора.

5. Сталност пословања

Када је то примјенљиво, ревизор треба да извјештава у складу са ISA 570.

6. Кључна ревизијска питања

Основни захтјев стандарда

За ревизије комплетних сетова финансијских извјештаја опште намјене котираних ентитета, ревизор треба да извјештава о кључним ревизијским питањима у извјештају ревизора у складу са ISA 701.

Када је ревизор на други начин обавезан Законом или регулативом или одлучи да изјави о кључним ревизијским питањима у извјештају ревизора, ревизор то треба да учини у складу са ISA 701.

7. Остале информације

Ако је примјенљиво, ревизор треба да извјештава у складу са ISA 720.

8. Одговорност за финансијске извјештаје

Основни захтјев стандарда

Извјештај ревизора треба да садржи одјелјак под насловом "Одговорност руководства за финансијске извјештаје". Извјештај ревизора не мора посебно да се позива на руководство, али треба да употреби термин који је одговарајући у контексту правног оквира за одређени правни систем. У неким правним системима, прикладно је позвати се на лица овлашћена за управљање.

Овај одјелјак у извјештају ревизора описује одговорност руководства за:

- припрему финансијских извјештаја у складу са примјенљивим оквиrom финансијског извјештавања и за такве интерне контроле за које руководство одлучи да су неопходне да би се омогућила припрема финансијских извјештаја који не садрже материјално значајне погрешне исказе, настале усљед криминалне радње или грешке,
- процјену способности ентитета да настави да послује у складу са начелом сталност.

Поред наведеног, ревизор мора да поштује захтјеве стандарда 700, и то параграфа од 33 до 36.

9. Одговорност ревизора за ревизију финансијских извјештаја

Основни захтјев стандарда

У овом одјелјку извјештаја ревизора наводи се да су циљеви ревизора:

- стицање увјеравања у разумној мјери о томе да финансијски извјештаји, узети у цјелини, не садрже материјално значајне погрешне исказе настале усљед криминалне радње или грешке, те издавање ревизоровог извјештаја који садржи мишљење ревизора;

- увјеравање у разумној мјери је висок ниво увјеравања, али да не представља гаранцију да ће ревизија спроведена у складу са Међународним стандардима ревизије увијек открити материјално погрешне исказе ако такви искази постоје и да погрешни искази могу да настану усљед криминалне радње или грешке;

- описује да се такви искази сматрају материјално значајним ако је разумно очекивати да ће они, појединачно или збирно, утицати на економске одлуке корисника донијете на основу ових финансијских извјештаја. Наводи се дефиниција или опис материјалности у складу са примјенљивим оквиrom финансијског извјештавања.

Поред наведеног, ревизор мора да поштује захтјеве стандарда 700, и то параграфа од 39 до 45.

10. Име партнера у ангажовању

Основни захтјев стандарда и Закона

Име партнера у ангажовању треба да буде укључено у извјештај ревизора о финансијским извјештајима котираних ентитета, осим ако је, у ријетким случајевима, разумно очекивати да такво објелодањивање може да доведе до значајне пријетње по личну безбједност. У ријетким околностима када ревизор намјерава да не наведе име партнера у ангажовању у извјештају ревизора, ревизор треба да расправи о овој намјери са лицима овлашћеним за управљање и обавијести их о процјени ревизора о вјероватноћи и тежини значајне пријетње по личну безбједност.

Ревизор у овом дијелу мора да води рачуна о захтјевима Закона по питању потписивања ревизорског извјештаја.

11. Потпис ревизора

Извјештај ревизора треба да буде потписан.

12. Адреса ревизора

У извјештају ревизора се наводи адреса у правном систему у ком ревизор врши праксу.

13. Датум извјештаја ревизора

Извјештај ревизора треба да буде датиран након датума на који је ревизор прибавио довољно адекватних ревизијских доказа на којима заснива ревизијско мишљење о финансијским извјештајима, укључујући и доказ да су:

- припремљени сви извјештаји и објелодањивања који чине финансијске извјештаје,
- надлежна лица потврдила одговорност за те финансијске извјештаје.

6.3. Да ли извјештај садржи само информације које не одступају по форми и садржини од оних захтијеваних MCP и врсте ревизорског мишљења?

MCP 700-720; MCP 570

Основни захтјев стандарда

Извјештај независног ревизора суштински није одговарајући ако текстуални дио издатог извјештаја без разлога одступа од текста који је дат у MCP који уређују извјештавање, ако садржи допуне или ако било који стандардима предвиђени елемент или податак недостаје.

Објашњења за дато питање

Извјештај независног ревизора не смије да садржи резерве са описима недостатака који нису од значаја за мишљење ревизора. Такве недостатке треба сумирати и навести у извјештају руководству.

Врсте ревизорског мишљења

Немодификовано мишљење ревизора

Ревизор треба да изрази немодификовано мишљење онда када закључи да су финансијски извјештаји припремљени, по свим материјалним аспектима, у складу са примјенљивим оквиром финансијског извјештавања.

Модификовано мишљење ревизора

Квалификовано мишљење

Ревизор изражава квалификовано мишљење када ревизор, након прикупљања довољно адекватних ревизијских доказа, закључи да су погрешни искази, појединачно или заједно, материјално значајни, али нису свеобухватни за финансијске извјештаје или ревизор није у могућности да прикупи довољно адекватних ревизијских доказа на којима ће заснивати своје мишљење, али ревизор закључује да могући ефекти неоткривених погрешних исказа на финансијске извјештаје, уколико их има, могу бити материјалне природе, али не и свеобухватни.

Негативно мишљење

Ревизор изражава негативно мишљење када ревизор, након што прикупи довољно адекватних ревизијских доказа, закључи да погрешни искази, појединачно или заједно, имају и материјалан и свеобухватан ефекат на финансијске извјештаје.

Уздржавање од изражавања мишљења

Ревизор се уздржава од изражавања мишљења када није у могућности да прикупи довољно адекватних ревизијских доказа на којима би засновао своје мишљење, те донесе закључак да могући ефекти неоткривених погрешних исказа на финансијске извјештаје, уколико их има, могу бити и материјални и свеобухватни.

Ревизор се уздржава од изражавања мишљења када, у екстремно ријетким ситуацијама које подразумевају велики број неизвјесности, ревизор закључи да, без обзира што је прикупило довољно адекватних ревизијских доказа у вези са сваком конкретном неизвесношћу, није могуће формирање мишљења о финансијским извјештајима због могуће интеракције неизвјесности и њиховог могућег кумулативног ефекта на финансијске извјештаје.

6.4. Да ли ревизорска документација/докази подржавају извјештај ревизора и да ли је изражена одговарајућа врста мишљења ревизора?

MCP 700

Основни захтјев 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 изражавања мишљења ревизора које је одговарајуће у датим околностима.

Уколико у односу на поједине значајне ставке у финансијским извјештајима 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 извјештају независног ревизора и врстом израженог мишљења, оцјењује се да мишљење независног ревизора није одговарајуће.

Такође, треба имати у виду да непостојање довољно адекватних ревизорских доказа води до закључка да комплетан ангажман/ревизија није обављена у складу са захтјевима MCP.

6.5. Да ли је ревизор испунио остале Законом прописане обавезе у погледу извјештавања?

MCP 700

Основни захтјев стандарда

Остале Законом прописане обавезе о извјештавању могу бити додатне, регулативом прописане обавезе и захтјеви у погледу извјештавања који се односе нпр. на банке, финансијски лизинг, осигуравајућа друштва и др., те обавезе везане за извјештавање о стању капитала правног лица, интерним контролама и друго.

Објашњења за дато питање

Ако ревизор има обавезу да у извјештају независног ревизора извјештава и о другим законским или регулаторним захтјевима, испред уводног пасуса се уноси поднаслов "Извјештај о финансијским извјештајима", док се извјештавање по таквим захтјевима врши у засебном пасусу који носи поднаслов "Извјештај о другим законским и регулаторним захтјевима", а који слиједи након пасуса са мишљењем независног ревизора и, ако је примјенљиво, након пасуса са скретањем пажње.

6.6. Да ли је издат извјештај руководству/управи и да ли постоји доказ да су са њима разматране слабости и недостаци откривени током ревизије?

MCP 230; MCP 260; MCP 265; MCP 450

Основни захтјев 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, а то се нарочито односи на налазе који указују на очекивано модификовање извјештаја ревизора. Разматрање тих питања треба да се изврши прије издавања извјештаја како би се омогућило овлашћеним лицима да предузму одговарајуће корективне мјере.

Ти налази обично укључују питања као што су:

- избор или примјена рачуноводствених политика које имају или могу имати значајне ефекте на финансијске извјештаје,

- потенцијални ефекти значајних ризика или изложености обавезама, нпр. судски спорови,

- значајне неизвјесности у вези са догађајима и околностима које потенцијално представљају пријетњу начелу сталности пословања,

- неслагања са руководством по питањима која имају утицаја на финансијске извјештаје 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 извјештају 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. Уколико се разматрање налаза врши усмено на састанку, ревизор треба да има доказ о томе, односно биљешку са одржаног састанка.

КОНТРОЛА КВАЛИТЕТА РАДА ДРУШТВА ЗА РЕВИЗИЈУ ПРОВЈЕРОМ УСПОСТАВЉАЊА И ФУНКЦИОНИСАЊА ИНТЕРНОГ СИСТЕМА КОНТРОЛЕ КВАЛИТЕТА ДРУШТВА

Друштво, у складу са захтјевима Међународног стандарда контроле квалитета 1 (МСКК 1), 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 увјеравање и сродних услуга.

Систем контроле квалитета друштва за ревизију треба да буде осмишљен тако да пружи увјеравање, у разумној мјери, да:

- друштво и његови запослени раде у складу са професионалним стандардима и одговарајућим законима и прописима,

- извјештаји које издаје друштво, потписани именом друштва или именом кључних ревизорских партнера, су у складу са датим околностима.

Друштво уређује систем контроле квалитета интерним актом (правилником/приручником или другим интерним актом) који представља саставни дио његове методологије за обављање ревизија, прегледа финансијских информација, других ангажовања на основу којих се пружа увјеравање и сродних услуга.

Интерни акт друштва за ревизију којим уређују интерни систем контроле квалитета треба да буде у складу са захтјевима садржаним у МСКК 1, односно мора садржавати политике и поступке за сваки од седам елемената контроле квалитета предвиђен тим стандардом.

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 дио мреже. Међутим, уз уважавање специфичности мањих друштава, остаје захтјев да се успоставе политике и процедуре за сваки од саставних дијелова система предвиђен МСКК 1.

Елементи интерног система контроле квалитета

МСКК 1 захтијева да друштво успостави и одржава интерни систем контроле квалитета који укључује политике и поступке који регулишу сваки од следећих елемената тог система:

- одговорност руководства за квалитет рада,
- релевантне етичке захтјеве,
- прихватање и наставак ангажовања код клијента,
- кадрови,
- спровођење ангажовања,
- мониторинг/надзор над интерним системом контроле квалитета,
- документација.

Друштво има обавезу да документује своје политике и поступке и да са њима упозна запослене.

Одговорност руководства

Руководство има крајњу одговорност за квалитет рада друштва за ревизију. Друштво треба да успостави политике и процедуре којим се захтијева 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 примјером 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 оцјењивање рада, као и за одређивање накнада и унапређивања особља које искључиво зависи од квалитета њиховог рада;
- комерцијални мотиви друштва нису претпостављени квалитету обављеног посла;
- обезбјеђивање довољно средстава за развој, документовање и подршку политикама и процедурама контроле квалитета. Одговорност руководства је да прије свега обезбједи адекватну методологију за обављање ревизије (и других услуга које пружа), њено ажурирање и стављање на располагање особљу.

Друштво треба да изврши додјељивање оперативне одговорности за интерни систем контроле квалитета особи или особама које посједују довољно адекватног искуства да успоставе и одржавају адекватне политике и поступке везане за контролу квалитета (нпр. партнер или друго лице које испуњава наведене услове).

Релевантни етички захтјеви

Друштво треба да има успостављене политике и процедуре осмишљене на начин да пружају увјеравање, у разумној мјери, да друштво и запослени раде у складу са релевантним етичким захтјевима, односно у складу са основним принципима професионалне етике из Кодекса, који укључује:

- интегритет,
- објективност,
- професионалну оспособљеност и дужну пажњу,
- повјерљивост,
- професионално понашање.

Независност

Друштво успоставља политике и процедуре чијом примјеном ће се обезбједити да друштво, њено особље и, када је то примјенљиво, 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 примјенљиво, других субјеката о захтјевима које поставља принцип независности,
- идентификовање и процјену околности које могу угрозити независност,
- предузимање мјера којима се пријетње независности свODE на прихватљив ниво примјеном заштитних мјера и уколико је то неопходно, одустајање од ангажовања.

Ради испуњавања ових захтјева, политике и процедуре треба да буду дефинисане на начин да се захтијева да:

- прикупљање и просљеђивање релевантних информација буде извршено како би се омогућило друштву и запосленима да утврде да ли испуњавају захтјева за независношћу и да друштво ажурира податке у вези са независношћу;

- се изврши дефинисање и предузимање заштитних мјера у вези са откривеним пријетњама независности;

- главни ревизорски партнер обезбједи релевантне информације о ангажовању, укључујући и обим и врсту свих услуга које се пружају клијенту како би се процијенио њихов укупан утицај на захтјева који се тичу независности;

- особље хитно обавијести друштво о околностима или односима које узрокују могуће пријетње независности, како би се предузеле одговарајуће мјере;

- 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 захтјевима захтијева 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 смију имати никакав финансијски или други интерес, утицај или везе са клијентовим пословањем које могу да умање њихово професионално расуђивање и објективност;

- друштво, као заштитну мјеру против претјераног зближавања са клијентом, успоставља процес ротације главних ревизорских партнера, сагласно захтјевима Кодекса и законских прописа.

Повјерљивост

Политике и процедуре се дефинишу у односу на принцип повјерљивост тако да захтијевају да:

- руководство и запослени треба да заштите и третирају као повјерљиве све информације о клијенту или било које друге личне информације до којих током рада дођу,

- информације прибављене током ангажмана могу да буду коришћене или објелодањене само у сврхе за које су прикупљане и да свако друго коришћење представља прекршај који се санкционише.

Прихватање и настављање ангажовања

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 оцијени да је:

- компетентно за обављање ангажмана и посједује све што је потребно за то, укључујући вријеме и ресурсе,
- усклађено са етичким захтјевима,
- размотрило интегритет клијента и нема информација на основу којих би се могло закључити да клијент не посједује интегритет.

Политикама и процедурама треба уредити, у односу на:

1. компетентност, способност и ресурсе - захтјев да друштво, прије прихватања ангажмана, мора да врши разматрања следећих питања:

- да ли особље друштва посједује знање о привредној грани/дјелатности клијента и искуство у погледу релевантних захтјева регулативе и извјештавања,

- да ли има довољно особља које посједује неопходну компетентност и способности и да ли, ако то није случај, има на располагању стручњаке које може да ангажује,

- да ли има појединце који испуњавају критеријуме и захтјева у погледу подобности за обављање контролног прегледа квалитета ревизије, када је то примјенљиво,

- да ли је друштво у могућности да изврши ревизију у року предвиђеном за подношење ревизорског извјештаја;

2. интегритет клијента - рад и информације које, прије прихватања ангажмана, треба прибавити, анализирати и документовати, а које укључују:

- идентитет и пословни углед власника клијента, главног руководства и лица овлашћених за управљање,

- природу пословања и пословну праксу,

- 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,

- индикације о неприкладном ограничавању рада ревизора,

- индикације о могућој укључености клијента у прање новца, односно друге криминалне активности,

- разлози за промјену ревизора,

- 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 главни ревизорски партнер, на основу прибављених информација и прегледа рада који је

извршен у фази прихватања ангажмана, предложи и након што се то, према интерно прописаним процедурама, одобри.

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 извјештавања надлежних органа који се захтијева у случајевима повлачења (министарства и других регулаторних тијела).

Кадрови

Друштво треба да води кадровску политику у складу са професионалном и законском регулативом. Политике и процедуре треба да буду успостављене у односу на:

- запошљавање ревизорског особља, професионални развој - стицање способности и стручности који подразумевају организовање интерне стручне обуке, обезбјеђивање присуства семинара из области ревизије и рачуноводства и других специјалистичких знања, обезбјеђивање релевантне стручне литературе, обезбјеђивање слободних дана за спремање полагања стручних испита за стицање звања овлашћеног ревизора;

- континуирану едукацију лиценцираних овлашћених ревизора;

- праћење и оцјењивање - праћење извршавања радних задатака запослених треба да се врши на сталној основи, односно за сваки ангажман док се оцјењивање врши периодично, а најмање једном годишње, те на тој основи се одређује развој каријере и напредовање. Друштво треба да успостави процедуре за праћење да ли запослени досљедно спроводе и примјењују у раду захтјеве професионалних стандарда и да установи и примени дисциплинске мјере за случај непридржавања, занемаривања, недостатка дужне пажње, злоупотреба и намјерног избјегавања примјене процедура контроле квалитета;

- унапређивање и награђивање - напредовање особља по звањима је засновано на резултатима праћења квалитета њиховог рада, што подразумева евалуацију примјене стандарда ревизије као и примјену етичких принципа прописаних Кодексом. Друштво мора да установи документовање извршавања напријед 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.

Спровођење ревизије

Друштво треба да има успостављене политике и процедуре које пружају увјеравање, у разумној мјери, да се ревизије извршавају у складу са професионалним стандардима и законским прописима којима се обезбјеђује:

1. досљедност квалитета спровођења ревизије - досљедност у остваривању квалитета се постиже:

- стварањем основе за квалитетно обављање ревизија,

- рад мање искусних чланова тима прегледају искуснијих чланова тима,

- коришћењем одговарајуће методологије за обављање ревизије и других услуга којима се пружа увјеравање, а која поред упутстава, треба да садржи и стандардизовану ревизорску документацију (програме, упитнике, контролне листе, компјутерске ревизорске алате, изјаве и друге унапријед 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;

2. надзор над спровођењем ангажовања - процедуре надзора треба да дефинишу лица која су одговорна за вршење надзора и да укључе:

- праћење напретка ангажовања,

- разматрање компетентности и способности чланова тима, да ли им је додијељено довољно времена, те да ли схватају програме и упутства,

- разрјешавање значајних питања која се појаве током спровођења ангажмана,

- идентификације питања за која су потребне интерне или екстерне консултације.

Преглед

Процедуре прегледа ревизорске документације / радних докумената треба да дефинишу лица која су одговорна за вршење прегледа и да укључе обавезу разматрања:

- да ли је посао обављен у складу са професионалним стандардима и релевантним законским и регулаторним захтјевима,

- да ли су значајна питања издвојена ради даљег разматрања и одлука,

- да ли су извршене одговарајуће консултације и да ли су донесени закључци документовани и имплементирани,

- да ли постоји потреба да се ревидирају природа, рокови и обим обављеног посла,

- да ли обављени посао подржава закључке и да ли је адекватно документован,

- да ли су прикупљени докази довољни и да ли на адекватан начин подржавају извјештај ревизора.

Ове одговорности и задаци се додјељују искуснијим члановима тима, укључујући и главног ревизорског партнера. Поступци, обим и врјеме извршавања треба да буду дефинисани, као и документовање.

Консултације - спровођење одговарајућих консултација унутар друштва или екстерно у вези са сложеним или осјетљивим питањима за које друштво нема одговарајућа знања (могу укључивати питања као што су тумачења неких МСФИ, питања везана за наставак пословања и разне процјене коришћене од стране клијента и др.), документовање природе и обима консултација, произашлих закључака и њихове примјене.

Мања ревизорска друштва која немају особље са адекватним знањима и способностима, треба интерним актом да уреди коришћење консултација и савјетодајних услуга од других фирми, професионалних и регулаторних тијела.

Контролни преглед квалитета ревизије

Друштво треба да успостави политике и процедуре:

- контролног прегледа квалитета ангажмана, којим се обезбјеђује објективна процјена значајних расуђивања и закључака до којих је ревизорски тим дошао обављањем ревизије и које је примјенио у састављању извјештаја 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 (нпр. 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, врјеме и обим контролног прегледа квалитета,

- документовање обављеног прегледа и сагласности за издавање извјештаја ревизора.

Разлике у мишљењу

Друштво успоставља политике и процедуре за поступање и рјешавање ситуација у којима постоје разлике у мишљењу између:

- чланова тима,

- главног ревизорског партнера и консултаната који раде на ангажману,

- главног ревизорског партнера и лица које врши контролни преглед квалитета ангажмана.

Политикама и процедурама треба да се установи захтјев да закључци донесени у вези са питањима разлика у мишљењу морају да буду документовани, имплементирани и да извјештај ревизора не може бити датиран прије него се разлике у мишљењу не разријеше.

Документација о спровођењу ангажовања

Политике и процедуре треба да дефинишу и обезбиједе:

- комплетирање документације - одређивање рокова у којима коначни досијеи морају, након завршетка извјештаја о ангажовању, да буду комплетирани од стране тима. У случају ревизије тај рок је обично 60 дана (формално сортирање документације - ревизор на дан издавања ревизорског мишљења мора да има завршене радне папире на основу којих је извео закључке). Ако се ради о ревизијама компоненти и групе, рокови се обично посматрају и уређују као рокови за сваки појединачни ангажман;

- повјерљивост, сигурност, интегритет, доступност и могућност поновног коришћења документације ревизије/ангажмана. Без обзира на то ли је документација у електронској, писаној (папирној) или некој другој форми, политике и процедуре треба да обезбиједе да не може бити доступна никоме осим члановима тима за ревизију који спроводи ревизију, те неовлашћено измијењена и брисана;

- чување документације ангажмана најмање у роковима који су одређени Законом.

Мониторинг политика и процедура интерног система контроле квалитета друштва

Друштво треба да успостави политике и процедуре надзора/мониторинга којим обезбјеђује да процедуре контроле квалитета

буду адекватне, ефективне и да се примјењују у пракси. Такве политике и процедуре треба да укључе следеће захтјеве:

- континуирано разматрање и евалуацију интерног система друштва којим се врши евалуација поштовања професионалних стандарда и релевантних законских прописа, адекватности осмишљености и ефективности имплементирања, примјене и да ли обезбјеђује да извјештаји који се издају са потписом друштва или главних ревизорских партнера одговарају датим околностима. Процедуре треба да укључе и захтјев да се врши периодични преглед и евалуација једног завршеног ангажмана/ревизије за сваког главног ревизорског партнера, односно лица која потписују извјештаје;

- одређивање партнера или другог компетентног лица и давање овлашћења и одговорности да тај процес прегледа и евалуације врши;

- да лица која раде на ангажману/ревизији или врше контролу квалитета ангажмана не могу учествовати у инспекцији за потребе његове евалуације;

- информисање главних ревизорских партнера и других лица у друштву о резултатима процеса надзора над системом контроле квалитета врши се најмање једном годишње. Информисањем треба да обухвата опис извршених надзорних процедура, закључке добијете на основу извршених надзорних процедура, опис системских, учесталих или других значајних недостатака у систему и мјера предузетих да би се разријешили 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 мора политикама уредити коришћење одговарајућих екстерних особа или другог друштва за обављање годишњих прегледа завршених ангажмана (који се обављају за сваког главног ревизорског партнера), као и за друге поступке мониторинга/надзора над интерним системом контроле квалитета.

Жалбе и примједбе

Друштво треба да установи политике и процедуре у односу на поступање и рјешавање жалби и примједба:

- екстерних страна, да посао који је обавило друштво није у сагласности са професионалним стандардима и захтјевима које постављају законодавна и регулаторна тијела,

- 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

Друштво, укључујући посебно мања друштва, политикама и процедурама треба да уреди коришћење услуга адекватно квалификованих екстерних лица или другог друштва по питањима жалби и примједба.

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 елемената интерног система контроле квалитета је питање процјене и зависи од више фактора, укључујући величину друштва и број филијала, природу и сложеност, те 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 поштовања професионалних стандарда, важећих прописа и захтјева регулаторних тијела, евалуације о томе да ли је интерни систем контроле квалитета адекватно осмишљен и ефективно имплементиран, евалуације да ли се систем интерне контроле квалитета адекватно примјењује у пракси и обезбјеђује да су извјештаји који се издају са потписом друштва или главних ревизорских партнера одговарајући у датим околностима.

Мања ревизорска друштва могу користити мање формализоване методе у документовању система контроле квалитета, као што су ручно вођене биљешке, контролне листе и разни формулари.

Вршење прегледа интерног система контроле квалитета

Преглед интерног система контроле квалитета ради утврђивања да ли друштво има успостављене смјернице и поступке за интерну контролу квалитета, да ли смјернице и поступци, повеза-

ни са интерним процедурама за контролу квалитета, функционишу адекватно и да ли се примјењују.

Документација интерног система контроле квалитета - мања ревизорска друштва могу да користе мање формализоване методе у документовању и извршавању контроле квалитета, као што су ручно вођене биљешке, контролне листе и обрасци.