

На основу члана 3. Закона о ревизији („Службени гласник РС”, бр. 62/13 и 30/18),  
Министар финансија доноси

## РЕШЕЊЕ

### о утврђивању превода Међународних стандарда ревизије

"Службени гласник РС", број 100 од 19. децембра 2018.

1. Утврђује се превод Међународних стандарда ревизије (МСР), на српски језик, који је одштампан уз ово решење и чине његов саставни део.

2. МСР из тачке 1. овог решења чини превод Приручника Међународних стандарда ревизије, контроле квалитета, прегледа, осталих уверавања и сродних услуга за 2016–2017. годину, који је Међународна федерације рачуновођа (International Federation of Accountants – IFAC) доставила у складу са Прилогом А2 (*Exhibit A2*) Споразума о умножавању и ограниченом одрицању од извршења споразума о ауторским правима у циљу званичног усвајања Међународних стандарда од стране Владе Републике Србије, између Владе Републике Србије и Међународне федерације рачуновођа (International Federation of Accountants – IFAC).

3. МСР из тачке 1. овог решења, почеће да се примењују од ревизије финансијских извештаја који се састављају на дан 31. децембра 2019. године. МСР се могу применити и приликом ревизије финансијских извештаја који се састављају на дан 31. децембра 2018. године.

4. У складу са обавештењем IFAC-а, превођење МСР на српски језик из тачке 2. овог решења спроведено је у складу са Саопштењем о политици превођења и објављивања стандарда издатих од стране IFAC-а.

5. Сагласно Споразуму из тачке 2. овог решења, ауторска права на превод МСР припадају IFAC-у и превод се не може прештампавати и објављивати без сагласности IFAC-а.

6. Ставља се ван снаге Решење министра финансија број 021-01-50/2012-16 од 25. априла 2012. године.

7. Ово решење ступа на снагу осмог дана од дана објављивања у „Службеном гласнику Републике Србије”.

Број 337-00-6/2018-16

У Београду, 16. новембра 2018. године

Министар,

**Синиша Мали**, с.р.

### МЕЂУНАРОДНИ СТАНДАРДИ И САОПШТЕЊА РЕВИЗИЈЕ, КОНТРОЛЕ КВАЛИТЕТА, ПРЕГЛЕДА, ОСТАЛИХ УВЕРАВАЊА И СРОДНИХ УСЛУГА

#### КЊИГА I

#### САДРЖАЈ

##### Страна

Суштинске измене у односу на издање приручника из 2015. године и текући развој

Улога међународне федерације рачуновођа (IFAC)

Структура саопштења објављених од стране Међународног одбора за стандарде ревизије и уверавања

Предговор Међународним стандардима ревизије, контроле квалитета, прегледа, осталих уверавања и сродних услуга

Значење појмова

#### МЕЂУНАРОДНИ СТАНДАРДИ КОНТРОЛЕ КВАЛИТЕТА (ISQC)

Међународни стандард контроле квалитета 1, Контрола квалитета фирми које врше ревизију, преглед финансијских информација, друга ангажовања на основу којих се пружа уверавање и сродне услуге

#### РЕВИЗИЈА И ПРЕГЛЕД ИСТОРИЈСКИХ ФИНАНСИЈСКИХ ИНФОРМАЦИЈА 200–299 ОПШТИ ПРИНЦИПИ И ОДГОВОРНОСТ

ISA 200 Општи циљеви независног ревизора и спровођење ревизије у складу са Међународним стандардима ревизије

ISA 210 Договарање услова ревизијског ангажовања

ISA 220 Контрола квалитета ревизије финансијских извештаја

ISA 230 Ревизијска документација

ISA 240 Одговорност ревизора за разматрање криминалних радњи у ревизији финансијских извештаја

ISA 250 Разматрање примене закона и прописа у обављању ревизије финансијских извештаја

ISA 260 Комуникација са лицима овлашћеним за управљање

ISA 265 Саопштавање недостатака у интерној контроли лицима овлашћеним за управљање и руководству

### **300–499 ПРОЦЕНА РИЗИКА И ОДГОВОРИ НА ПРОЦЕЊЕНЕ РИЗИКЕ**

ISA 300 Планирање ревизије финансијских извештаја

ISA 315 (ревидиран) Идентификовање и процена ризика материјално погрешних исказа путем разумевања ентитета и његовог окружења

ISA 320 Материјалност у планирању и спровођењу ревизије

ISA 330 Ревизорски одговор на процењене ризике

ISA 402 Ревизијска разматрања у вези са ентитетом који користи услужну организацију

ISA 450 Процена погрешних исказа идентификованих током ревизије

### **500–599 РЕВИЗИЈСКИ ДОКАЗ**

ISA 500 Ревизијски доказ

ISA 501 Ревизијски доказ – Специфична разматрања за одабране позиције

ISA 505 Екстерне потврде

ISA 510 Прва ревизијска ангажовања – Почетна стања

ISA 520 Аналитички поступци

ISA 530 Ревизијско узорковање

ISA 540 Ревизија рачуноводствених процена, укључујући рачуноводствену процену фер вредности и повезана обелодањивања

ISA 550 Повезане стране

ISA 560 Накнадни догађаји

ISA 570 (ревидиран) Начело сталности

ISA 580 Писане изјаве

### **600–699 КОРИШЋЕЊЕ РАДА ДРУГИХ**

ISA 600 Специјална разматрања – ревизија финансијских извештаја групе (укључујући рад ревизора компоненте)

ISA 610 (ревидиран 2013. године) Коришћење резултата рада интерних ревизора

ISA 620 Коришћење резултата рада стручњака ангажованог од стране ревизора

### **700–799 ЗАКЉУЧЦИ РЕВИЗИЈЕ И ИЗВЕШТАВАЊЕ**

ISA 700 (ревидиран) Формирање мишљења и извештавање о финансијским извештајима

ISA 701 Саопштавање кључних ревизијских питања у извештају независног ревизора

ISA 705 (ревидиран) Модификације мишљења у извештају независног ревизора

ISA 706 (ревидиран) Пасус којим се скреће пажња и пасус у вези са осталим питањима у извештају независног ревизора

ISA 710 Упоредне информације – упоредни износи и упоредни финансијски извештаји

ISA 720 (ревидиран) Одговорности ревизора у вези са осталим информацијама

### **800–899 СПЕЦИЈАЛНЕ ОБЛАСТИ**

ISA 800 (ревидиран) Специјална разматрања – ревизије финансијских извештаја припремљених у складу са оквирима специјалне намене

ISA 805 (ревидиран) Специјална разматрања – ревизије појединачних финансијских извештаја и посебних елемената, рачуна или ставки финансијског извештаја

ISA 810 (ревидиран) Ангажовања на извештавању о сажетим финансијским извештајима

### **НАПОМЕНЕ О МЕЂУНАРОДНОЈ ПРАКСИ РЕВИЗИЈЕ**

IAPN 1000 Посебна разматрања у ревизији финансијских инструмената

### **РЕВИДИРАНИ СТАНДАРДИ КОЈИ ЈОШ НИСУ У ПРИМЕНИ**

ISA 250 (ревидиран) разматрање примене закона и прописа у обављању ревизије финансијских извештаја

Измене у циљу усклађивања са осталим ISA

## **СУШТИНСКЕ ИЗМЕНЕ У ОДНОСУ НА ИЗДАЊЕ ПРИРУЧНИКА ИЗ 2015. ГОДИНЕ И ТЕКУЋИ РАЗВОЈ**

### **Референце**

Овај приручник садржи референце на Међународне рачуноводствене стандарде (IAS) и Међународне стандарде финансијског извештавања (IFRS). Уколико није другачије назначено, референце на IAS и IFRS се односе на IAS и IFRS који су на снази на дан овог саопштења. Сходно томе, читаоци се упозоравају да, у случајевима када је накнадно објављен ревидирани ISA или IFRS, референце треба да се односе на најновије важеће IAS или IFRS.

Референце на „земљу“ у овом приручнику треба читати као „земљу или правни систем“.

### **Саопштења издата од стране**

#### **Одбора за међународне стандарде ревизије и уверавања**

Овај приручник садржи комплетан скуп саопштења у вези са контролом квалитета, ревизијом, прегледом, осталим уверавањима и повезаним услугама, речник термина и предговор међународним стандардима које је објавио Одбор за Међународне стандарде ревизије и уверавања (International Auditing and Assurance Standards Board – IAASB), као и Напомене о међународној пракси ревизије (IAPN), које нису обавезујуће природе. Приручник такође садржи и предговор саопштењима IAASB-а, речник термина и друге необавезујуће материјале. Овај приручник замењује издање приручника за 2015. годину.

### **Додаци и измене**

*И део Приручника*

Извештавање ревизора

У првом делу овог приручника следећи Међународни стандарди ревизије (ISA) су додати да би заменили постојеће ISA стандарде или су објављени као нови стандарди у склопу пројекта Извештавање ревизора:

- ISA 260 (ревидиран), *Комуникација са лицима овлашћеним за управљање;*
- ISA 570 (ревидиран), *Начело сталности;*
- ISA 700 (ревидиран), *Формирање мишљења и извештавање о финансијским извештајима;*
- ISA 701, *Саопштавање кључних ревизијских питања у извештају независног ревизора*
- ISA 705 (ревидиран), *Модификације мишљења у извештају независног ревизора;* и
- ISA 706 (ревидиран), *Пасус којим се скреће пажња и пасус у вези са осталим питањима у извештају независног ревизора.*

Ови стандарди се налазе на странама 906–1097 у издању приручника за 2015. годину, са одговарајућим изменама потребним за референцирање и другим неопходним изменама.

Поред тога, следећи стандарди су ревидирани да би се у њих унеле одређене измене и допуне настале као резултат нових и ревидираних стандарда у пројекту Извештавање ревизора:

- ISA 800, *Специјална разматрања – ревизије финансијских извештаја припремљених у складу са оквирима специјалне намене*
  - ISA 805, *Специјална разматрања – ревизије појединачних финансијских извештаја и посебних елемената, рачуна или ставки финансијског извештаја*
  - ISA 810, *Ангажовања на извештавању о сажетим финансијским извештајима*
- Измене осталих ISA извршене су као резултат пројекта Извештавање ревизора укључују:

- Измене у циљу усклађивања са осталим ISA које су дате на странама 1150–1225 у првом делу издања приручника за 2015. годину

● Измене у свим стандардима у циљу ажурирања унакрсних референци са новим и ревидираним стандардима.

Нови и ревидирани стандарди Извештавања ревизора (укључујући и ревидиране стандарде серије 800) ступају на снагу за ревизије финансијских извештаја за периоде који се завршавају 15. децембра, 2016. или касније.

#### ISA 720 (ревидиран)

ISA 720, *Одговорности ревизора у вези са осталим информацијама у документима који садрже финансијске извештаје који су били предмет ревизије* у првом делу издања приручника за 2015. годину је замењен стандардом ISA 720 (ревидиран), *Одговорности ревизора у вези са осталим информацијама*.

Промене у осталим ISA су такође извршене као резултат ISA 720 (ревидиран) да би укључиле измене у циљу усклађивања са другим стандардима које су последица ревидирања стандарда ISA 720 (како је наведено на странама 1150–1224 у првом делу издања приручника за 2015. годину) и да би се ажурирале унакрсне референце са новим и ревидираним стандардима.

ISA 720 (ревидиран) ступа на снагу за ревизије финансијских извештаја за периоде који се завршавају 15. децембра 2016. године или касније.

Одговор на обелодањивања у финансијским извештајима који су били предмет ревизије

Следећи стандарди су ревидирани као резултат пројекта Обелодањивања:

● ISA 200 *Општи циљеви независног ревизора и спровођење ревизије у складу са Међународним стандардима ревизије*

● ISA 210 *Договарање услова ревизијског ангажовања*

● ISA 240, *Одговорност ревизора за разматрање криминалних радњи у ревизији финансијских извештаја*

● ISA 300, *Планирање ревизије финансијских извештаја*

● ISA 315 (ревидиран), *Идентификовање и процена ризика материјално погрешних исказа путем разумевања ентитета и његовог окружења*

● ISA 320, *Материјалност у планирању и спровођењу ревизије*

● ISA 330, *Ревизорски одговор на процењене ризике*

● ISA 450, *Процена погрешних исказа идентификованих током ревизије*

● ISA 700, *Формирање мишљења и извештавање о финансијским извештајима*

Ове измене наведене су заједно са изменама у циљу усклађивања из других пројеката који се односе на постављање стандарда на странама 1150–1224 првог дела издања издања приручника за 2015. годину. Приликом ревидирања унете су измене у свим стандардима у циљу ажурирања унакрсних референци.

Измене у ISA које се односе на обелодањивања ступају на снагу за ревизије финансијских извештаја за периоде који се завршавају 15. децембра 2016. године или касније.

Разматрање закона и регулативе приликом ревизије финансијских извештаја

Први део приручника обухвата промене стандарда ISA 250 (ревидиран), *Разматрање примене закона и прописа у обављању ревизије финансијских извештаја* као одговор на нове захтеве који се баве одговором на неусклађеност са законима и регулативом (NOCLAR) а који су садржани у *Етичком кодексу за рачуновође\** објављеном од стране Одбора за међународне етичке стандарде за рачуновође (на снази од 15. јула, 2017). IAASB је извршио ограничене измене стандарда ISA 250 (ревидиран) и других међународних стандарда као што је наведено на странама 1105–1142 првог дела овог приручника. Ове измене се односе на стварне или уочене недоследности са законима и регулативом и на идентификацију и решавање случајева неусклађености са законима и регулативом (NOCLAR).

ISA 250 (ревидиран) ступа на снагу за ревизије финансијских извештаја за периоде који почињу 15. децембра 2017. године, а исти датум ступања на снагу се примењује на стандарде за остале услуге.

#### II део Приручника

У другом делу приручника нема додатака. Измене Међународних стандарда за неусклађености са законом и регулативом (NOCLAR) су наведене у првом делу приручника (видети изнад).

#### III део Приручника

У трећем делу приручника нема додатака.

#### Повлачење из примене

Следећи стандарди садржани у Приручнику за 2015. годину су повучени из примене и замењени ревидираним стандардима који су сада на снази:

#### I део Приручника

- ISA 260, *Комуникација са лицима овлашћеним за управљање*
  - ISA 570, *Начело сталности*
  - ISA 700, *Формирање мишљења и извештавање о финансијским извештајима*
  - ISA 705, *Модификације мишљења у извештају независног ревизора*
  - ISA 706, *Пасус којим се скреће пажња и пасус у вези са осталим питањима у извештају независног ревизора*
  - ISA 720, *Одговорности ревизора у вези са осталим информацијама у документима који садрже финансијске извештаје који су били предмет ревизије*
  - ISA 800, *Специјална разматрања – ревизије финансијских извештаја припремљених у складу са оквирима специјалне намене*
  - ISA 805, *Специјална разматрања – ревизије појединачних финансијских извештаја и посебних елемената, рачуна или ставки финансијског извештаја*
  - ISA 810, *Ангажовања на извештавању о сажетим финансијским извештајима*
- II део Приручника*  
У другом делу приручника нема стандарда који су повучени из примене.

### **Последња саопштења објављена после 15. децембра 2016. године и Нацрти за излагање**

Више информација о недавним збивањима и последња саопштења објављена након 15. децембра 2016. године или ванредни нацрти за излагање доступни су на сајту IAASB, на адреси [www.iaasb.org](http://www.iaasb.org).

### **УЛОГА МЕЂУНАРОДНЕ ФЕДЕРАЦИЈЕ РАЧУНОВОЂА (IFAC)**

Међународна федерација рачуновођа (IFAC) служи у јавном интересу доприносећи развоју јаким и одрживим организација, тржишта и економија. Залаже се за транспарентност, одговорност и упоредивост финансијског извештавања, и истиче значај и вредност рачуновођа у глобалној финансијској инфраструктури.

Основана 1977. године Међународна федерација рачуновођа се састоји од више од 175 пуноправних и придружених организација-чланица из више од 130 земаља света и представља скоро 3 милиона рачуновођа у јавној пракси, индустрији и трговини, јавном и образовном сектору.

У склопу свог рада у јавном интересу, IFAC доприноси развоју, усвајању и имплементацији висококвалитетних међународних стандарда ревизије и уверавања, првенствено кроз подршку Међународном Одбору за стандарде ревизије и уверавања (IAASB). IFAC обезбеђује људске ресурсе, управљачку структуру, комуникацијску подршку и финансијске ресурсе овом независном телу које доноси стандарде, и омогућује процес номиновања и одабира чланова одбора.

IAASB установљава распоред активности и одобрава издања у складу са процесом рада без утицаја IFAC-а. IFAC није у могућности да утиче на распоред активности и објављивање издања. IFAC издаје приручнике, стандарде и остале публикације и власник је права на интелектуалну својину.

Независност IAASB-а се чува на више начина:

- Формалан, независни надзор у функцији јавног интереса, над доношењем стандарда врши Одбор за надзор јавног интереса (више информација на адреси [www.ipiob.org](http://www.ipiob.org)), што укључује и ригорозан процес доношења стандарда који укључује и јавну расправу.
- Јавни позив за номинације и формалан, независни надзор процеса номиновања/селекције од стране Одбора за надзор јавног интереса.

-----  
\* *Етички кодекс, издање за 2016. годину, превод објављен од стране Савеза рачуновођа и ревизора Србије*

- Потпуна транспарентност, како обавезног процеса доношења стандарда, тако и приступа јавности материјалима са састанака, састанцима, уз објављивање основа за закључивање за сваки финални стандард.
  - Учесће Консултативне саветодавне групе и посматрача у процесу доношења стандарда, и
  - Захтев да чланови IAASB-а, као и организације које их номинују/запошљавају, буду посвећени независности, интегритету и мисији одбора која се тиче јавног интереса.
- Додатне информације су дате на сајту [www.ifac.org](http://www.ifac.org).

**СТРУКТУРА САОПШТЕЊА ОБЈАВЉЕНИХ  
ОД СТРАНЕ МЕЂУНАРОДНОГ ОДБОРА  
ЗА СТАНДАРДЕ РЕВИЗИЈЕ И УВЕРАВАЊА**



ПРЕДГОВОР МЕЂУНАРОДНИМ СТАНДАРДИМА РЕВИЗИЈЕ, КОНТРОЛЕ КВАЛИТЕТА, ПРЕГЛЕДА, ОСТАЛИХ УВЕРАВАЊА И СРОДНИХ УСЛУГА

(Ступа на снагу 15. децембра, 2011)

**САДРЖАЈ**

Параграф

Увод 1-2

Саопштења IAASB 3-4

Обавезујућа саопштења IAASB 3-4

Надлежност Међународних стандарда које објављује

Одбор за међународне стандарде ревизије и уверавања 5-17

Међународни стандарди ревизије 11

Међународни стандарди контроле квалитета 12

Други међународни стандарди 13-16

Професионално просуђивање 17

Применљивост међународних стандарда 18-19

## **Необавезујући материјал 20–24**

Напомене о међународној пракси ревизије 21–22

Напомене о пракси које се односе на остале међународне стандарде 23

Публикације које припрема особље 24

## **Језик 25**

### **Увод**

1. Овај предговор *Међународним саопштењима ревизије, контроле квалитета, прегледа, осталих уверавања и сродних услуга* има за циљ да омогући боље разумевање делокруга и надлежности саопштења која објављује Одбор за међународне стандарде ревизије и уверавања (IAASB) као што је наведено у Пројектном задатку IAASB.

2. IAASB је посвећен развоју сета Међународних стандарда и осталих саопштења која су општеприхваћена у целом свету. Чланови IAASB раде у заједничком интересу шире јавности и рачуноводствене професије у целини. Као резултат тога, они би могли да заузму став о неком питању који није у складу са постојећом праксом у њиховој земљи или фирми или који није у складу са ставом заузетим од стране оних који су их номинирали за чланство у IAASB.

### **Саопштења IAASB**

#### **Обавезујућа саопштења IAASB**

3. Саопштења која објављује IAASB регулишу ангажовања ревизије, прегледа, осталих уверавања и сродних услуга, а која се спроводе у складу са Међународним стандардима. Она немају већи ауторитет од локалних закона или прописа којима се регулише ревизија историјских финансијских извештаја или ангажовања на уверавању других информација у одређеној земљи, који морају да се спроводе у складу са националним стандардима те земље. У случају да се локални закони или прописи разликују од стандарда IAASB или да су у супротности са њима по одређеним питањима, ангажовање које је у складу са локалним законима или прописима неће аутоматски бити усклађено са Стандардима IAASB. Професионални рачуновођа не може да изјави да је постигнута усклађеност са Стандардима IAASB уколико професионални рачуновођа није у потпуности применио све стандарде који су релевантни за дато ангажовање.

4. Обавезујућа саопштења IAASB су Међународни стандарди који су објављени у складу са наведеним обавезним процесом IAASB.

#### **Надлежност Међународних стандарда које објављује Одбор за међународне стандарде ревизије и уверавања**

5. Међународни стандарди ревизије (ISA) се примењују у ревизији финансијских информација из претходних периода.

6. Међународни стандарди ангажовања на прегледу (ISRE) примењују се приликом прегледа финансијских информација из претходних периода.

7. Међународни стандарди ангажовања на основу којих се пружа уверавање (ISAE) примењују се приликом ангажовања на основу којих се пружа уверавање у вези са другим предметима који се не односе на финансијске информације из претходних периода.

8. Међународни стандарди сродних услуга (ISRS) примењују се приликом ангажовања на компилацији информација, ангажовања на уговореним поступцима и ангажовања других сродних услуга као што је назначено од стране IAASB-а.

9. ISA, ISRE, ISAE и ISRS се заједнички називају IAASB-овим стандардима ангажовања.

10. Међународни стандарди контроле квалитета (ISQC) се примењују на све услуге које потпадају под IAASB-ове стандарде ангажовања.

#### **Међународни стандарди ревизије**

11. ISA су написани у контексту ревизије финансијских извештаја од стране независног ревизора. Они по потреби могу да се прилагоде у околностима када се примењују на остале информације из претходних периода. Надлежност ISA је наведена у ISA 200

#### **Међународни стандарди контроле квалитета**

12. ISQC су написани да би се примењивали на фирме у односу на све њихове услуге које потпадају под IAASB-ове Стандарде ангажовања. Надлежност ISQC је наведена у уводу ISQC.

#### **Други међународни стандарди**

13. Поједини Међународни стандарди наведени у параграфима 6–8 садрже: циљеве, захтеве, примену и остала објашњења, уводни материјал и дефиниције. Ови термини се тумаче на директно аналоган начин на који су објашњени у контексту IAS и ревизије финансијских извештаја у ISA 200.

14. Остали међународни стандарди наведени у параграфима 6–8 садрже основне принципе и суштинске поступке (означене **масним словима**) као и релевантне смернице у облику објашњења и другог материјала, што укључује и прилоге. Основни принципе и суштинске поступке треба тумачити и примењивати у контексту објашњења и другог материјала који садржи смернице за примену. Стога је за разумевање и примену основних принципа и суштинских поступака неопходно разматрати целокупан текст Стандарда.

15. Основни принципи и суштински поступци Стандарда се примењују у свим случајевима у којима су релевантни за околности ангажмана. У изузетним околностима, међутим, професионални рачуновођа може сматрати да је неопходно да се одступи од релевантног суштинског поступка како би се остварио циљ поступка. Када настане таква ситуација, професионални рачуновођа је обавезан да документује на који начин је алтернативним поступком остварен циљ поступка и да наведе разлоге одступања уколико то већ није потпуно јасно. Очекује се да ће се потреба за одступањем од релевантног суштинског поступка јавити само у случајевима када би, због специфичних услова ангажовања, тај поступак био неефективан.

16. Прилози, који чине део материјала који се односи на примену, саставни су део овог Стандарда. Сврха и намена сваког прилога је објашњена у телу повезаног Стандарда или у наслову и уводном тексту самог додатка.

#### **Професионално просуђивање**

17. Природа Међународних стандарда од професионалних рачуновођа захтева професионално просуђивање приликом њихове примене.

#### **Применљивост међународних стандарда**

18. Делокруг, датум почетка примене и сва специфична ограничења применљивости појединих међународних стандарда су јасно наведена у самим стандардима. Уколико није другачије наведено у међународном стандарду, професионалном рачуновођи је дозвољено да примењује међународни стандарди пре датума почетка примене наведеног у том стандарду.

19. Међународни стандард је релевантан за ангажовања у јавном сектору. Када је прикладно, додатне смернице које су релевантне за јавни сектор су укључене у:

(а) У текст Међународног стандарда када се ради о ISA и ISQC; или

(б) У Перспективе јавног сектора (PSP) које се налазе на крају осталих међународних стандарда.

#### **Необавезујући материјал**

20. Необавезујући материјал укључује Напомене о пракси које објављује IAASB као и публикације особља. Необавезујући материјал није део Међународних стандарда IAASB.

#### **Напомене о међународној пракси ревизије**

21. Напомене о међународној пракси ревизије (IAPN) не намећу додатне захтеве ревизорима поред оних које су део Међународних стандарда ревизије (ISA), нити се њима мења одговорност ревизора у погледу усклађености са ISA који су релевантни за ревизију. IAPN пружају практичну помоћ ревизорима. Њихова дистрибуција је у надлежности оних који су одговорни за националне стандарде или се користе за развој одговарајућих националних материјала. Они такође обезбеђују материјал који фирме могу да користе за развој програма обуке и интерних смерница.

22. У зависности од природе обрађених тема, Напомене о међународној пракси ревизије могу да пруже помоћ ревизору за:

- стицање разумевања околности у којима се налази ентитет и за просуђивање о идентификацији и процени ризика од материјално значајног погрешног исказа;

- просуђивање о томе како реаговати на процењене ризике, укључујући просуђивање о поступцима који могу бити примерени датим околностима; или

- решавање питања у вези са извештавањем, укључујући формирање мишљења о финансијским извештајима и саопштавање лицима овлашћеним за управљање.

#### **Напомене о пракси које се односе на остале међународне стандарде**

23. IAASB такође може да изда и Напомене о међународној пракси ангажовања на прегледу (IREPN), Напомене о међународној пракси ангажовања на уверавању (IAEPN) и Напомене о међународној пракси повезаних услуга (IRSPN) које ће имати исту сврху и вези са ISRE, ISAE односно ISRS.

#### **Публикације које припрема особље**

24. Публикације које припрема особље имају за циљ да подигну свест практичара о значајним новим и текућим питањима истичући постојеће захтеве и материјал који се односи на примену, или да усмере пажњу практичара на релевантне одредбе IAASB-ових саопштења.



## Језик

25. Једини званичан текст, IAASB-овог Међународног стандарда, Напомене о пракси или било које друге публикације је онај који је објавио IAASB на енглеском језику.

-----  
*Уколико није другачије наведено, термин „финансијски извештаји“ означава финансијске извештаје који садрже финансијске информације из претходних периода.*

*ISA 200, Општи циљеви независног ревизора и спровођење ревизије у складу са међународним стандардима ревизије.*

### **ЗНАЧЕЊЕ ПОЈМОВА<sup>1</sup>**

(Децембар 2016)

\* *Адекватност (ревизијског доказа)* – Адекватност је мера квалитета, то јест релевантности и поузданости у пружању подршке закључцима на којима се заснива мишљење ревизора.

\* *Аналитички поступци* – Аналитички поступци обухватају процену финансијских информација путем анализе односа и повезаности између финансијских као и нефинансијских информација. Аналитички поступци, такође укључују и истраживање идентификованих флукуација или односа који нису конзистентни са другим релевантним информацијама или које значајно одступају од очекиваних износа.

*Ангажовања на обављању уговорених поступака* – Код ангажовања на обављању уговорених поступака ревизор обавља оне поступке ревизијске природе за које су се ревизор и клијент и било које заинтересовано треће лице договорили и на основу којих подноси извештај о налазима чињеничног стања. Прималац ревизорског извештаја мора на основу тог извештаја да донесе сопствене закључке. Извештај се ограничено доставља само оним странама које су се договориле о поступцима које треба обавити због тога што друге стране, које нису упознате са разлозима за те поступке, могу погрешно да интерпретирају резултате.

*Ангажовање којим се пружа ограничено уверавање* – види Ангажовање којим се пружа уверавање.

*Ангажовање на прегледу* – Циљ ангажовања на прегледу је да се омогући ревизору да изјави да ли је, на основу поступака који не пружају све доказе потребне за ревизију, дошао до неких сазнања због којих верује да финансијски извештаји нису припремљени, имајући у виду сва материјално значајна питања, у складу са применљивим оквиром финансијског извештавања.

*Ангажовање на састављању (компилацији) података* – Код ангажовања на састављању података рачуновођа преузима обавезу да користи знање рачуноводства, а не ревизорско знање, ради прикупљања, класификовања и сумирања финансијских информација.

*Ангажовање на уверавању* – ангажовање у ком практичар треба да прибави довољно адекватних доказа да би изразио закључак који за циљ има повећање степена поверења других корисника, осим одговорне стране, о информацијама о предметном питању (то јест, о исходу мерења или процене предмета према одређеним критеријумима. Свако ангажовање на уверавању се класификује на основу једне од две следеће димензије:

(i) ангажовање којим се пружа разумно уверавање и ангажовање којим се пружа ограничено уверавање:

а. Ангажовање којим се пружа разумно уверавање: Ангажовање у ком практичар смањује ризик ангажовања на уверавању на прихватљиво низак ниво у околностима ангажовања, као основа за закључак који доноси практичар. Закључак који доноси практичар се изражава у форми којом се преноси мишљење практичара о исходу мерења или процене предмета према одређеним критеријумима.

-----  
*1 У случају ангажовања у јавном сектору термине из речника појмова треба посматрати као еквиваленте термина који се користе у терминологији јавног сектора.*

*Уколико рачуноводствени термин није дефинисан у Саопштењима IAASB, треба користити речник појмова који је објавио Одбор за Међународне рачуноводствене стандарде.*

\* *Означава израз дефинисан у ISA.*

б. Ангажовање којим се пружа ограничено уверавање: Ангажовање у ком практичар смањује ризик ангажовања на уверавању на ниво који је прихватљив у условима ангажовања, али где је тај ризик већи него код ангажовања којим се пружа разумно уверавање, као основ за изражавање закључка у форми којом се преноси да ли је, на основу извршених поступака и прибављених доказа, практичар уочио питање(а) која су га навела да сматра да су информације о предметном питању материјално погрешно исказане. Природа, време и обим поступака који се врше у склопу ангажовања којим се пружа ограничено уверавање су ограничени у поређењу са онима који су неопходни у склопу ангажовања којим се пружа разумно уверавање, али за циљ имају стицање нивоа уверавања који је, по професионалном просуђивању практичара, значајан. Да би био

оправдан, ниво уверавања стечен од стране практичара, треба да са великом вероватноћом повећа поверење корисника у информације о предметном питању, до те мере да је јасно да је више него безначајно.

(ii) Ангажовање на потврђивању или директно ангажовање:

а. Ангажовање на потврђивању – Ангажовање на уверавању у ком неко други осим практичара врши мерење или процену основног предметног питања према критеријумима. Неко други, осим практичара, такође често презентује резултујуће информације о предметном питању у извештају или саопштењу. У неким случајевима, међутим, информације о предметном питању могу бити представљене од стране практичара у извештају о ангажовању на уверавању. У ангажовању на потврђивању, закључак практичара се односи на то да ли информације о предметном питању садрже материјално значајне погрешне исказе. Закључак практичара може бити формулисан тако да садржи:

- i. Предметно питање и применљиве критеријуме;
- ii. Информације о предметном питању и применљиве критеријуме; или
- iii. Извештај припремљен од стране одговарајућих страна.

б. Директно ангажовање – Ангажовање на уверавању у ком практичар врши мерење или процену основног предметног питања према применљивим критеријумима и практичар презентује резултујуће информације о предметном питању у склопу или у прилогу извештаја о ангажовању на уверавању. У директном ангажовању, закључак практичара се односи на резултате мерења или процене основног предметног питања према критеријумима који су унети у извештај.

*Ангажовање на уверавању у разумној мери* – (види Ангажовање на уверавању.)

\* *Аномалија* – Погрешан исказ или одступање које евидентно не представља репрезентативно погрешно исказивање или одступање за популацију.

*Апликативне контроле у компјутерским информационим системима* – Апликативне контроле су мануелне или аутоматизоване процедуре које су уобичајено примењене на нивоу пословних процеса. Апликативне контроле по својој природи могу бити превентивне или детекционе и осмишљене су за сврху обезбеђења интегритета рачуноводствених евиденција. У складу са тиме апликативне контроле се примењују на процедуре које се користе у иницирању, евидентирању, обради као и о извештавању у вези трансакција или других финансијских података.

*Гасови са ефектом стаклене баште* – угљен диоксид (CO<sub>2</sub>) и други гасови за које се применљивим критеријумима захтева да буду укључени у извештај о емисији гасова са ефектом стаклене баште, а међу њима су метан, азот оксид, сумпор хексафлуорид и перфлуороугљеници. Гасови који нису угљен диоксид се често изражавају у облику еквивалената угљен диоксида (CO<sub>2</sub>).

*Годишњи извештај* – Документ или сет докумената који обично на годишњем нивоу припрема руководство или лица овлашћена за управљање у складу са законом, регулативом или праксом, чије је сврха да пружи власницима (или сличним заинтересованим странама) информације о пословању ентитета, финансијске резултате и финансијску позицију ентитета које су приказане у финансијским извештајима. Годишњи извештај укључује или прати финансијске извештаје и извештај ревизора о тим извештајима, и обично садржи информације о правцима развоја ентитета, будућим активностима, ризицима и неизвесностима, извештај управљачког тела ентитета и извештаје који се баве питањима управљања.

*Грешка* – Грешка је ненамеран погрешан исказ у финансијским извештајима укључујући изостављање износа или обелодањивања.

\* *Група* – Скуп свих компоненти чије су финансијске информације укључене у финансијске извештаје групе. Група увек броји више од једне компоненте.

† *Датум извештаја (који се односи на контролу квалитета)* – Датум који је практичар одабрао за датирање извештаја.

\* *Датум извештаја ревизора* – Датум који је ревизор ставио на извештај о финансијским извештајима у складу са ISA 700 (ревидиран)..

\* *Датум издавања финансијских извештаја* – Датум када је извештај ревизора и финансијски извештаји над којима је обављена ревизија стављени на располагање трећим странама.

\* *Датум одобравања финансијских извештаја* – Датум када су сви извештаји од којих се састоји сет финансијских извештаја, укључујући и повезане напомене, припремљени и када су званично одговорна лица потврдила да преузимају одговорност за те финансијске извештаје.

\* *Датум финансијских извештаја* – Датум завршетка последњег периода обухваћеног финансијским извештајима.

\* *Детекциони ризик* – Ризик да поступци ревизора у циљу смањења ревизијског ризика на прихватљив ниво неће резултирати откривањем погрешног исказа који постоји и који би могао да буде материјално значајан, појединачно или збирно са другим погрешним исказима.

\* *Довољност (ревизијских доказа)* – Довољност је мера квантитета ревизијских доказа. Квантитет ревизијских доказа је условљен ризиком материјално значајних погрешних исказа као и квалитетом самих ревизијских доказа.

*Додатне информације* – Информације које се презентују заједно са финансијским извештајима, а које се не захтевају важећим оквиром финансијског извештавања који се користи за израду финансијских извештаја. Обично су приказане било као део прилога или додатних напомена.

*Додатни поступци* – Поступци извршени као одговор на процењене ризике од материјално погрешних исказа, укључујући тестове контрола (ако постоје), тестове детаља и аналитичке поступке.

*† Документација о ангажовању* – Евиденције о извршеним активностима, добијеним резултатима и закључцима до којих је дошао практичар (понекад се користи израз „радни папири“).

*\* Допунске контроле у ентитетима корисницима* – Контроле за које организација која пружа услуге претпоставља да ће бити уведене у примену од стране ентитета корисника и које се идентификују у опису система уколико је то неопходно да би се остварили циљеви примене контрола.

*Евалуација* – Идентификација и анализа релевантних питања, укључујући обављање додатних поступака по потреби, како би се донео конкретан закључак о датим питањима. „Евалуација“ се по обичају користи у вези са једним скупом тема, укључујући доказе, резултате поступака и ефективност реаговања руководства на ризик (види Процена).

*Екстерна потврда* – Ревизијски доказ добијен као писани одговор упућен директно ревизору од треће стране (стране која потврђује), у папирној, електронској или другој форми.

*Елемент* – види Елемент финансијског извештаја

*\* Елемент финансијског извештаја* – (у контексту ISA 805 (ревидиран)) Елемент, рачун или ставка финансијског извештаја.

*Емисије* – Гасови са ефектом стаклене баште који су током релевантног периода испуштени у атмосферу или би били испуштени у атмосферу да нису задржани у колектору. Емисије могу да се поделе на:

- Директне емисије (познате и као емисије првог реда), које се емитују из извора које ентитет поседује и контролише

- Индиректне емисије, које су последица активности ентитета али које се јављају у изворима које контролише или поседује други ентитет. Индиректне емисије могу да се поделе на:

- Емисије другог реда, које су повезане са енергијом која се преноси ентитету и коју ентитет троши.

- Емисије трећег реда, које представљају све остале индиректне емисије.

-----

*† Означава израз дефинисан у ISQC.*

*Ентитет (у контексту стандарда ISAE 3410)* – Правни субјекат, економски субјекат или део правног или економског субјекта који може да се идентификује (на пример, једна фабрика или други облик постројења као што је депонија) или комбинација правног и другог субјекта или делова тих субјеката (на пример, заједнички подухват), на који се односе емисије исказане у извештају о емисији гасова са ефектом стаклене баште.

*\* Ентитет корисник* – Ентитет који користи услужну организацију и чији финансијски извештаји су предмет ревизије.

*Ентитет корисник (у контексту ISAE 3402)* – Ентитет који користи услужну организацију.

*\* Захтев за негативним потврдама* – Захтев да страна која потврђује директно одговори ревизору, само у случају да се не слаже са информацијама наведеним у захтеву.

*\* Захтев за позитивним потврдама* – Захтев да страна која потврђује директно одговори ревизору, да ли се слаже или не слаже са информацијама наведеним у захтеву, или да обезбеди захтеване информације.

*Злоупотреба имовине* – Злоупотреба имовине укључује крађу имовине ентитета, а најчешће су починиоци запослени који присвајају мале и материјално безначајне износе. Међутим, у злоупотреби могу да учествују и руководиоци који су обично способнији да маскирају или прикрију злоупотребе тако да их је теже открити.

*\* Значајан недостатак у интерној контроли* – Недостатак или скуп недостатака у интерним контролама који су, према професионалном суду ревизора, довољно значајни да захтевају пажњу лица овлашћених за управљање.

*\* Значајан ризик* – Идентификован и процењен ризик од материјално значајног погрешног исказа који, по суду ревизора, захтева специјална ревизијска разматрања.

*\* Значајна компонента* – Компонента идентификована од страна тима који ради на ангажовању на нивоу групе (i) која је од појединачног финансијског значаја за групу, или (ii) је, због своје специфичне природе или околности, могуће да ће укључивати значајне ризике од материјално значајних погрешних исказа у финансијским извештајима групе.

*Значајно постројење* – Постројење које је од појединачног значаја због величине својих емисија у односу на укупне емисије наведене у извештају о емисији гасова са ефектом стаклене

баште или због своје специфичне природе или околности које узрокују одређене ризике од материјално значајног погрешног исказа.

*Значајност* – Релативна важност неког питања у складу са контекстом. Суд о значајности питања доноси практичар у контексту у ком се оно разматра. Ово може да укључује, на пример, разумну могућност да ће довести до промене или да ће утицати на одлуке крајњих корисника извештаја практичара или, као други пример, када се у датом контексту ради о доношењу суда о томе да ли о неком питању треба обавестити лица овлашћена за управљање, да ли ће они сматрати да је то питање важно у односу на њихове дужности. Значајност може да се посматра и у контексту квантитативних и квалитативних фактора, као што су релативна величина, природа и утицај на предмет испитивања и интерес који за дати предмет показују крајњи корисници или примаоци.

*Извештај о емисији гасова са ефектом зелене баште* – Извештај који садржи саставне елементе и у ком се квантификују емисије гасова са ефектом стаклене баште ентитета (понекад се назива и попис емисија) и када је то применљиво, компаративне информације и објашњења, укључујући сумарне податке о значајним политикама квантификације и извештавања. Извештај о емисији гасова са ефектом стаклене баште може такође да садржи и категоризовани списак уклањања или умањења емисија. Када ангажовање не покрива цео извештај о емисији гасова са ефектом стаклене баште, сматра се да се израз „извештај о емисији гасова са ефектом стаклене баште” односи на онај део који је покривен ангажовањем. Извештај о емисији гасова са ефектом стаклене баште је „информација о предметном питању” ангажовања.

\* *Извештај о опису и осмишљеност контрола у услужној организацији (који се у ISA 402 назива извештај тип 1)* – Извештај који укључује:

(i) Опис, који припрема руководство услужне организације, система услужне организације, контролних циљева и значајних контрола које су осмишљене и спроведене одређеног датума; и

(ii) Извештај ревизора услуге са циљем прибављања уверавања у разумној мери које укључује мишљење ревизора услужне организације о опису система услужне организације, циљевима контроле и значајним контролама које су осмишљене и спроведене да би се постигли одређени циљеви контроле.

*Извештај о опису и осмишљеност контрола у услужној организацији (који се у ISA 3402 назива извештај тип 1)* – Извештај који укључује:

(а) Опис сопственог система сачињен од стране услужне организације;

(б) Писану изјаву услужне организације да, по свим материјално значајним аспектима и на основу адекватних критеријума:

(i) Опис представља истиниту и објективну презентацију система услужне организације, осмишљеног и имплементираних на одређени датум;

(ii) Контроле које се односе на контролне циљеве наведене у опису сопственог система услужне организације су адекватно осмишљене да одређени датум; и

(ц) Извештај ревизора којим се пружа уверавање који садржи закључак у уверавању у разумној мери о питањима у б(i)-(ii) изнад.

*Извештај о опису, осмишљености и оперативној ефективности контрола у услужној организацији (који се у ISA 402 назива извештај тип 2)* – Извештај који укључује:

(а) Извештај, који је припремило руководство услужне организације, о циљевима контроле и значајним контролама, њиховој осмишљености и примени на конкретан датум или током одређеног временског периода и, у неким случајевима, њиховој оперативној ефективности током одређеног временског периода; и

(б) Извештај ревизора услужне организације с циљем придобијања уверавања у разумној мери које укључује:

(i) Мишљење ревизора услужне организације о опису система услужне организације, циљевима контроле и значајним контролама, прилагођености контрола ради постизања конкретних циљева контроле, оперативној ефективности контрола; и

(ii) Опис тестова контрола које спроводи ревизор услужне организације и резултати тих тестова.

*Извештај о опису, осмишљености и оперативној ефективности контрола у услужној организацији (који се у ISAE 3402 назива извештај тип 2)(у контексту ISAE 3402)* – Извештај који укључује:

(а) Опис сопственог система сачињен од стране услужне организације;

(б) Писану изјаву услужне организације да, по свим материјално значајним аспектима и на основу адекватних критеријума:

(i) Опис представља истиниту и објективну презентацију система услужне организације, осмишљеног и имплементираниог током одређеног периода;

(ii) Контроле које се односе на контролне циљеве наведене у опису сопственог система услужне организације су адекватно осмишљене током одређеног периода; и

(iii) Извештај ревизора којим се пружа уверавање који

(i) садржи закључак о уверавању у разумној мери о питањима у б(i)-(iii) изнад.

(ii) обухвата опис тестирања контрола и добијених резултата.

*Извор* – Физичка јединица или процес који испушта гасове са ефектом стаклене баште у атмосферу.

\* *Изјаве руководства* – Писане изјаве руководства дате ревизору у циљу потврђивања одређених питања или подршке другим ревизијским доказима. Изјаве руководства у овом контексту не укључују финансијске извештаје, тврдње у њима, или помоћне књиге и евиденцију.

\* *Изостанак одговора* – Страна која потврђује не одговара или не одговара у потпуности на захтев за позитивним потврђивањем, или се захтев за потврду врати јер није достављен.

*Инспекција (као ревизијски поступак)* – Инспекција представља испитивање евиденције или докумената, екстерних или интерних, у папирној или електронској форми, или других медија за чување информација, или физички преглед материјалних средстава.

\*† *Инспекција (у вези са контролом квалитета)* – у вези са завршеним ангажовањима, процедуре осмишљене у циљу утврђивања доказа о усаглашености рада тима који је радио на ангажовању са политикама и процедурама контроле квалитета фирме.

\* *Интерна контрола* – Интерна контрола је процес који осмишљавају, примењују и одржавају лица овлашћена за управљање, руководство и друга лица, у циљу обезбеђења уверавања у разумној мери о испуњењу циљева ентитета у погледу поузданости финансијског извештавања, ефикасности и ефективности пословања и усклађености са применљивим законима и регулативом. Израз „контрола“ се односи на све аспекте једне или више компоненти интерне контроле.

\* *Интерни ревизори* – Појединци који обављају активности које чине функцију интерне ревизије. Интерни ревизори могу да буду део сектора интерне ревизије или сектора који има еквивалентну функцију.

*Информације о предметном питању* – Резултат мерења или процене основног предмета испитивања према критеријумима, то јест, информације које настају као резултат примене критеријума на основно предметно питање.

*Информациони систем релевантан за финансијско извештавање* – Информациони систем релевантан за финансијско извештавање је компонента интерне контроле која обухвата систем финансијског извештавања, и чине га политике и поступци установљени ради иницирања, евидентирања, обраде и извештавања трансакција ентитета (као и догађаја и околности) као и ради рачуноводственог праћења имовине, обавеза и капитала.

\* *Инхерентни ризик* – види Ризик од материјално погрешног исказа

\* *Историјске финансијске информације* – Информације изражене у финансијским терминима које се односе на одређени ентитет и које првенствено потичу из рачуноводственог система тог ентитета, а тичу се економских догађаја који су се одиграли у претходном периоду или економских услова или околности у одређеним тренуцима у прошлости.

*Истрага* – Рад на питањима која произлазе из других поступака у циљу њиховог решавања.

\* *Исход рачуноводствене процене* – Стварни новчани износ који је настао као исход основних трансакција, догађаја или услова којима се бави рачуноводствена процена.

*Јавни сектор* – Национални и регионални (на пример државни, покрајински, територијални) државни органи, локални органи (на пример градски, општински) и с њима повезани ентитети (на пример агенције, одбори, комисије и предузећа).

\* *Јединица узорка* – Појединачне ставке од којих је сачињена популација.

\*† *Кадрови* – Партнери и остало особље.

*Квантификација* – Процес утврђивања количине гасова са ефектом стаклене баште који су повезани са ентитетом, директно или индиректно, и који су емитовани (или уклоњени) од стране одређених извора (или одређеним колекторима).

*Колектор* – Физичка јединица или процес који уклања гасове са ефектом стаклене баште из атмосфере.

*Компјутерско окружење* – Политике, поступци и инфраструктура информационе технологије (хардвер, оперативни системи итд.) које ентитет уводи и апликативни софтвер који користи да би подржало пословање и остварило пословну стратегију.

\* *Компонента* – Ентитет или пословна активност за које руководство групе или компоненте припрема финансијске информације које би требало да буду укључене у финансијске извештаје групе.

\* *Контроле на нивоу групе* – Контроле над финансијским извештавањем групе које осмишљава, примењује и одржава руководство групе.

*Контроле приступа* – Поступци осмишљени у циљу ограничења приступа мрежним терминалима, програмима и подацима. Контроле приступа се састоје од „идентификације (аутентификација) корисника“ и „ауторизације корисника“. „Идентификација корисника“ обично има облик препознавања корисника помоћу јединствене идентификације за приступ систему, лозинке, картице или биометријских података. „Ауторизација корисника“ се састоји од правила којима се одређује који компјутерски ресурси су на располагању сваком од корисника. Конкретно, ови поступци су дизајнирани да би се спречио или открио:

- Неовлашћен приступ мрежним терминалима, програмима и подацима,
- Унос неовлашћених трансакција,
- Неовлашћене измене у фајловима са подацима,
- Коришћење компјутерских програма од стране неовлашћених лица, и
- Коришћење неодобрених компјутерских програма.

*Контролне активности* – Контролне активности представљају политике и процедуре којима се осигурава спровођење одлука руководства. Контролне активности су компонента интерне контроле.

\*† *Контролни преглед квалитета ангажовања* – Процес осмишљен у циљу пружања објективне процене, на дан објављивања извештаја или пре њега, значајних расуђивања тима који ради на ангажовању и закључака донетих у формулисању извештаја. Процес контролног прегледа квалитета ангажовања се врши за ревизије финансијских извештаја ентитета који су котирали на берзи и остала ангажовања, ако постоје, за које је фирма утврдила да је неопходан контролни преглед квалитета ангажовања.

*Контролни ризик* – Види Ризик од материјално погрешног исказа.

*Контролно окружење* – Контролно окружење обухвата функције управљања и руковођења као и ставове, свест и активности лица овлашћених за управљање и руководства у вези са интерном контролом ентитета и њеним значајем за ентитет. Контролно окружење је компонента интерне контроле.

*Корпоративно управљање* – (види Управљање).

\*† *Котирали ентитет* – Ентитет чије су акције, деонице или дужнички инструменти котирали на признатој берзи или се њима тргује по правилима признате берзе или еквивалентног тела.

\* *Криминална радња* – Намерна активност једног или више руководиоца, лица овлашћених за управљање, запослених или трећих страна, која укључује обмањивање ради стицања неприпадајуће или незаконите добити.

*Критеријуми* – Критеријуми су стандардне вредности (репери) који се користе за мерење или процену основног предмета. Применљиви критеријуми су критеријуми који се користе за конкретно ангажовање.

\* *Лица овлашћена за управљање* – особа(е) или организација(е) (на пример, повереник) са обавезом надгледања стратешког усмерења ентитета и обавезама у погледу одговорности ентитета. Ово укључује надгледање процеса финансијског извештавања. У неким правним системима и ентитетима, лица овлашћена за управљање могу укључивати и руководство, на пример у случају извршних чланова управног одбора ентитета приватног или јавног сектора, или власника-руководиоца.

\*† *Лице које врши контролни преглед квалитета ангажовања* – Партнер, друга особа у фирми, спољни сарадник са одговарајућим квалификацијама или тим састављен од таквих појединаца од којих нико није део тима који ради на ангажовању, и који имају довољно и прикладно искуство и овлашћења за објективну процену значајних расуђивања тима који ради на ангажовању и закључака до којих је тим дошао при формулисању извештаја.

*Мали ентитет* – Ентитет који поседује следеће квалитативне карактеристике:

(а) власништво и руковођење су концентрисани на малом броју појединаца (често на једном појединцу који може да буде физичко лице или други ентитет који поседује овај ентитет, под условом да власник поседује релевантне квалитативне карактеристике) и

(б) код ентитета постоји:

(i) директне или једноставне трансакције;

(ii) једноставна евиденција;

(iii) мали број пословних активности и мали број производа у склопу пословања;

(iv) ограничене интерне контроле;

(v) мали број нивоа управљања са одговорношћу за широк опсег контрола;

(vi) мали број запослених, од којих многи имају широк опсег задужења.

Овај списак квалитативних карактеристика није потпун, нити се поменуте карактеристике односе искључиво на мале ентитете, а мали ентитете не морају нужно да поседују све поменуте карактеристике.

\* *Материјалност компоненте* – Материјалност за компоненту, коју одређује тим који ради на ангажовању на нивоу групе.

\* *Материјалност перформанси* – Износ или износи које је одредио ревизор на нивоу нижем од материјалног значаја одређеног за финансијске извештаје у целини како би се на одговарајуће низак ниво свела вероватноћа да ће збир некоригованих и непримећених погрешних исказа бити већи од материјалног значаја за финансијске извештаје у целини. Ако је применљиво, материјалност перформанси се такође односи на износ или износе које је одредио ревизор на нивоу нижем од нивоа материјалног значаја за поједине класе трансакција, салда на рачунима или обелодањивања. У контексту ISAE 3410, материјалност перформанси се дефинише као износ (или износи) које практичар одређује као мањи од материјално значајног за извештај о емисији гасова са ефектом стаклене баште да би се на прихватљив ниво свела вероватноћа да је укупан износ некоригованих и недетектованих погрешних исказа већи од материјално значајног износа за извештај о емисији гасова са ефектом стаклене баште.

Ако је применљиво, материјалност перформанси се такође односи на износ (или износе) који практичар одређује као мањи од материјално значајног нивоа за одређене типове емисија или обелодањивања.

\* *Међународни стандарди финансијског извештавања* – Међународни стандарди финансијског извештавања које објављује Одбор за Међународне рачуноводствене стандарде.

\* *Модификовано мишљење* – Квалификовано мишљење, негативно мишљење или уздржавање од изражавања мишљења о финансијским извештајима.

\*† *Мрежа* – Већа структура:

(а) чији је циљ сарадња, и

(б) која је очигледно створена у циљу остварења профита, поделе трошкова или има заједничко власништво, контролу или руководство, заједничке политике и поступке за контролу квалитета, заједничку пословну стратегију, користе заједнички заштићени знак или значајан део професионалних ресурса.

*Надзор (у вези са контролом квалитета)* – Процес који се састоји од сталног разматрања и евалуације система контроле квалитета, укључујући периодичне инспекције одабраних завршених ангажовања, осмишљене да пруже фирми уверавање у разумној мери да систем контроле квалитета ефективно ради.

*Надзор контрола* – Надзор контрола је процес оцењивања ефективности интерне контроле током периода. Обухвата благовремену процену осмишљености и рада контрола и предузимање неопходних корективних активности у складу са променама околности. Надзор контрола је компонента интерне контроле.

\* *Накнадни догађаји* – Догађаји који се дешавају између датума финансијских извештаја и датума извештаја ревизора, као и чињенице које су постале познате ревизору после датума извештаја ревизора.

\* *Недостатак у интерним контролама* – Постоје када:

(а) је контрола осмишљена, примењује се или користи на такав начин да није у стању да благовремено спречи или открије и исправи погрешан исказ у финансијским извештајима; или

(б) не постоји контрола која је неопходна да би спречио или открио и исправио погрешан исказ у финансијским извештајима.

\* *Независна трансакција* – трансакција спроведена под условима који одговарају трансакцији између вољног купца и вољног продавца који нису повезани, делују независно један од другог и руководе се својим најбољим интересима.

*Независност* – Укључује:

(а) Независност мишљења – Начин мишљења који омогућава изражавање закључка без утицаја који доводе у питање професионално расуђивање, омогућавајући на тај начин појединцу да делује независно, уз објективност и професионалну неповерљивост.

(б) Независност деловања – Избегавање чињеница и околности значајних у тој мери да би на основу њих разумна и информисана трећа страна, одмеравањем свих специфичних чињеница и околности, могла да закључи да су интегритет, објективност или професионална неповерљивост фирме, односно члана ревизијског тима доведени у питање.

*Неизвесност* – Ситуација чији исход зависи од будућих активности или догађаја који нису под директном контролом ентитета али могу да утичу на финансијске извештаје.

\* *Неисправљени погрешни искази* – Погрешни искази које је ревизор прикупио током ревизије и који нису исправљени.

*Некориговане финансијске информације* – Финансијске информације ентитета на које одговорна страна примењује про форма корекције.

\* *Немодификовано мишљење* – Мишљење које изражава ревизор када донесе закључак да су, по свим материјално значајним аспектима, финансијски извештаји припремљени у складу са применљивим оквиrom финансијског извештавања.

\* *Несигурност процене* – Подложност рачуноводствене процене и сродних обелодањивања инхерентном недостатку прецизности у одмеравању.

\* *Неусклађеност (у контексту ISA 250)* – Израз неусклађеност се користи када се указује на намеран или ненамеран пропуст или изостанак радње ентитета, супротно важећим законима или регулативи. Такве активности укључују трансакције које врши ентитет или се врше у његово име од стране лица овлашћених за управљање, руководства или запослених. Неусклађеност не укључује недолично понашање појединаца (које није везано за пословање ентитета) овлашћених за управљање, руководства или запослених.

*Обим прегледа* – Израз „обим прегледа“ се односи на поступке прегледа који се сматрају неопходним у датим околностима да би се постигао циљ прегледа.

*Објављене финансијске информације* – Финансијске информације ентитета или стеченог или отуђеног пословања које су јавно објављене.

*Одбитак емисије* – Свака ставка укључена у извештај ентитета о гасовима са ефектом стаклене баште која се одбија од укупне количине исказаних емисија, али која не представља уклањање; обично укључује прибављене компензације али може да укључи и различите друге инструменте или механизме као што су одобрења и умањења призната регулативом или другим системом правила по којима ентитет ради.

\*† *Одговарајуће квалификовано екстерно лице* – појединац изван фирме који поседује способности и компетенцију неопходну за вршење функције партнера ангажовања, на пример партнер из друге фирме, или запослени (са одговарајућим искуством) у професионалном рачуноводственом телу чији чланови могу да врше ревизију и прегледе финансијских информација из претходних периода или друга ангажовања на основу којих се пружа уверавање или сродне услуге, или у организацији која врши релевантне услуге контроле квалитета.

*Одговорна страна* – страна одговорна за основно предметно питање.

\* *Одступање* – Одговор који указује на разлику између информације за коју се тражи потврда, или оне која је садржана у евиденцији ентитета, и информације коју је пружила страна која даје потврду.

\* *Оквир опште намене* – Оквир финансијског извештавања осмишљен да би се задовољиле уобичајене потребе за финансијским информацијама широког круга корисника. Оквир финансијског извештавања може бити оквир фер презентације или оквир усклађености.

Израз „оквир фер презентације“ се односи на оквир финансијског извештавања који захтева усклађивање са захтевима оквира и:

(i) Експлицитно или имплицитно признаје да ће, у циљу постизања објективне и истините презентације финансијских извештаја, руководство можда морати да изврши и друга обелодањивања осим оних које захтева оквир; или

(ii) Експлицитно признаје да ће руководство можда морати да одступи од захтева оквира да би се постигла објективна и истинита презентација финансијског извештаја. Очекује се да ће таква одступања бити неопходна само у веома ретким околностима.

Израз „оквир усклађености“ се користи као одредница за оквир финансијског извештавања који захтева усклађеност за захтевима оквира али не садржи признања наведена у ставкама (i) и (ii) у претходном тексту.

\* *Оквир специјалне намене* – Оквир финансијског извештавања осмишљен у циљу испуњавања потреба за финансијским информацијама специфичних корисника. Оквир финансијског извештавања може бити оквир фер презентације или оквир усклађености.

\* *Оквир усклађености* – (види Применљиви оквир финансијског извештавања и Оквир опште намене)

\* *Оквир фер презентације* – (види Применљиви оквир финансијског извештавања и Оквир опште намене)

*Општа стратегија ревизије* – Успоставља делокруг, рокове и правце ревизије и усмерава развој детаљнијег плана ревизије.

*Опште ИТ контроле (контроле информационих технологија)* – Опште ИТ-контроле обухватају политике и поступке које се односе на више апликација и подржавају ефективност функционисања апликационих контрола тако што обезбеђују континуирано правилан рад информационих система. Опште ИТ-контроле уобичајено обухватају контроле над центрима података и мрежним центрима; набавку системског софтвера, измене и одржавање; заштиту приступа; и набавку, развој и одржавање апликационог система.

*Организационе границе* – Границе организације које одређују које активности треба укључити у извештај о емисији гасова са ефектом стаклене баште.



*Основна година* – Конкретна година или просек неколико година који се користе за упоређивање емисија угљеника током времена.

\*† *Особље* – Професионалци, који нису партнери, укључујући и све стручњаке које фирма ангажује.

\* *Остале информације* – Финансијске или нефинансијске информације (изузев финансијских извештаја и ревизијских извештаја који се односе на њих), укључене у годишњи извештај ентитета.

*Остале информације (у контексту ISAE 3000 (ревидиран))* – Информације (изузев информација о предметном питању и финансијском извештају који се односи на њега) које се, у складу са законом, регулативом или обичајем, укључују у документ који садржи информације о предметном питању и извештају о уверавању о њему.

\* *Партнер ангажовању на нивоу групе* – Партнер или друго лице у фирми које је одговорно за ревизијско ангажовање на нивоу групе, за његове перформансе и за ревизијски извештај о финансијским извештајима групе који се издају у име фирме. Када заједнички ревизори спроводе ревизију на нивоу групе, заједнички партнери ангажовања и њихови тимови који раде на ангажовању заједно представљају партнера ангажовања на нивоу групе и тим који ради на ангажовању на нивоу групе. Овај стандард се међутим не бави односом између заједничких ревизора или рада који један заједнички ревизор обави у односу на рад другог заједничког ревизора.

\*† *Партнер* – Сваки појединац који поседује овлашћење да обавезе фирму у односу на перформансе ангажовања на пружању професионалних услуга.

\*† *Партнер у ангажовању* – Партнер или друго лице у фирми које је одговорно за ангажовање, постигнути успех и извештај који се издаје у име фирме, и које, где је то потребно, поседује одговарајућа овлашћења дата од стране професионалног, правног или регулаторног тела. Тамо где је то релевантно, израз „партнер у ангажовању“ се односи на еквивалент тог израз за јавни сектор.

\* *Пасус којим се скреће пажња* – Пасус у извештају ревизора који се односи на питање које је адекватно презентовано или обелодањено у финансијским извештајима, а које је од фундаменталног значаја за разумевање финансијских извештаја од стране корисника.

\* *Пасус у вези са осталим питањима* – Пасус у извештају ревизора који се односи на питања која нису презентована или обелодањена у финансијским извештајима, а која су, по расуђивању ревизора, релевантна за разумевање ревизије, одговорности ревизора или извештаја ревизора од стране корисника.

*Писмо о ангажовању* – Услови ангажовања у писаној форми у облику писма.

*Питања у вези са окружењем*

(а) Иницијативе за спречавање, заустављање или отклањање оштећења околине, или питања која се тичу очувања обновљивих и необновљивих ресурса (као што су иницијативе које прописују закони и прописи или уговори у вези са окружењем, односно иницијативе које могу бити добровољно преузете);

(б) Последице кршења закона и прописа у вези са окружењем;

(ц) Последице штета нанетих окружењу, учињених другима или природним ресурсима, и

(д) Последице законом наметнутих туђих обавеза (на пример обавезе за штете које су проузроковали претходни власници).

\* *Повезана страна* – Страна која је или:

(а) Повезана страна која је дефинисана у применљивом оквиру финансијског извештавања, или

(б) Када применљивим оквиром финансијског извештавања нису успостављени захтеви који се односе на повезане стране или је успостављен минимум захтева:

(i) Лице или други ентитет који има контролу или значајан утицај, директно или индиректно преко једног или више посредника, на извештајни ентитет;

(ii) Други ентитет над којим извештајни ентитет има контролу или значајан утицај, директно или индиректно преко једног или више посредника, или

(iii) Други ентитет који је под заједничком контролом са извештајним ентитетом зато што имају:

а. Заједничко контролно власништво,

б. Власнике који су блиски сродници, или

ц. Заједничко више руководство,

Међутим, ентитети који су под заједничком контролом државе (то јест, националне, регионалне или локалне власти) се не сматрају повезаним осим уколико нису повезане значајним трансакцијама или у значајној мери деле ресурсе.

*Повезаност* – (види Повезаност ревизора са финансијским информацијама)

*Повезивање ревизора са финансијским информацијама* – Ревизор је повезан са финансијским информацијама када стави свој извештај у прилог тим информацијама или пристане да се његово име доведе у професионалну везу са извештајем.

\* *Погрешан исказ који се може толерисати* – монетарни износ који одреди ревизор и за који жели да обезбеди одговарајуће уверавање да монетарни износ који је ревизор одредио није премашен конкретним погрешним исказом у популацији.

\* *Погрешан исказ* – Разлика између износа, класификације, презентације или обелодањивања ставки приказаних у финансијским извештајима и износа, класификације, презентације или обелодањивања која се захтевају да би та ставка била у складу са применљивим оквиром финансијског извештавања. Погрешан исказ може бити проузрокован грешком или криминалном радњом.

У случајевима када ревизор изражава мишљење о томе да ли су финансијски извештаји истинито и објективно приказани, по свим материјално значајним питањима, односно дају истинит и објективан приказ, погрешни искази такође укључују корекције износа, класификација, презентација или обелодањивања, који су, по мишљењу ревизора, неопходне како би финансијски извештаји били истинито и објективно приказани, по свим материјално значајним питањима, односно давали истинит и објективан приказ.

У контексту ISAE 3000 (ревидиран), погрешан исказ је дефинисан као разлика између информација о предметном питању и адекватног мерења или процене основног предметног питања према критеријумима. Погрешан исказ може да буде намеран или ненамеран, квалитативан или квантитативан, и обухвата релевантне пропусте исказивања. Тамо где је то релевантно, изрази „партнер у ангажовању“ и „фирма“ се односе на еквиваленте тих израза за јавни сектор.

У контексту ISRS 4410 (ревидиран), погрешан исказ је дефинисан као разлике између износа, класификације, презентације или обелодањивања исказане ставке у финансијским информацијама и износа, класификације, презентације или обелодањивања који су неопходни да би ставка била у складу са применљивим оквиром финансијског извештавања. Погрешан исказ може да буде последица грешке или криминалне радње.

Када су финансијске информације припремљене у складу са оквиром истинитог и објективног приказивања, погрешни искази такође укључују и оне корекције износа, класификације, презентације или обелодањивања које су, по просуђивању практичара, неопходни да би финансијске информације биле истинито и објективно приказане, по свим материјално значајним аспектима, или да би обезбедио истинит и објективан приказ.

*Погрешно исказивање чињеница (у вези са осталим информацијама) (у контексту ISAE 3000 (ревидиран))* – Остале информације које нису у вези са питањима која се појављују у информацијама о предметном питању или у извештају о уверавању а које су неправилно исказане или презентоване. Материјално погрешно исказивање чињеница може да наруши веродостојност документације која садржи информације о предметном питању.

\* *Погрешно исказивање осталих информација* – До погрешног исказивања осталих информација долази када су остале информације погрешно представљене или наводе на погрешан закључак (укључујући случајеве изостављања или прикривања информација неопходних за адекватно разумевање питања обелодањених у осталим информацијама).

*Поновно извршење* – Поновно извршење представља активност у коме ревизор независно спроводи поступке или контроле које су примењене као део интерних контрола ентитета.

*Поновно израчунавање* – Поновно израчунавање представља проверу математичке тачности докумената или евиденција.

\* *Популација* – Целокупан скуп података из ког се бира узорак и о коме ревизор жели да донесе закључке.

\* *Пословни ризик* – Ризик који настаје као последица значајних услова, догађаја, околности, активности или неактивности који би могли негативно да утичу на способност ентитета да постигне своје циљеве и извршава стратегије, или као последица постављања неприкладних циљева и стратегија.

*Посматрање* – Посматрање се састоји у надгледању процеса или поступака које обавља неко друго лице, на пример, ревизоровом посматрању пописа залиха који врши особље ентитета или посматрању активности контроле.

*Поступци прегледа* – Поступци који се сматрају неопходним да би се испунио циљ ангажовања на прегледу, а то је пре свега испитивање запослених у ентитету и аналитички поступци који се примењују на финансијске податке.

\* *Поступци процене ризика* – Ревизијски поступци спроведени у циљу разумевања ентитета и његовог окружења, укључујући интерне контроле ентитета, да би се идентификовао и проценио

ризик од материјално погрешних исказа, насталих услед грешака или криминалних радњи, у финансијским извештајима и тврдњама.

\* *Почетна стања* – Почетна стања су она салда на појединим рачунима која постоје на почетку периода. Почетна стања су заснована на закључним стањима претходног периода и одражавају ефекте пословних трансакција и примењених рачуноводствених политика у претходном периоду. Почетна стања такође укључују питања која захтевају обелодањивања која су постојала на почетку периода, као што су потенцијалне и преузете обавезе.

*Практичар* – Професионални рачуновођа у јавној пракси.

*Практичар (у контексту ISAE 3000 (ревидиран))* – Појединац(и) који спроводи ангажовање (обично партнер у ангажовању или остали чланови тима који ради на ангажовању, или по потреби, фирме). Ако је у ISAE експлицитно наведено да партнер у ангажовању треба да изврши неки захтев или испуни неку одговорност, користи се израз „партнер у ангажовању” уместо израза „практичар”.

*Практичар (у контексту ISRE 2400 (ревидиран))* – Професионални рачуновођа у јавној пракси. Израз укључује партнера у ангажовању или друге чланове тима који ради на ангажовању или, по потреби, фирме. Ако је у ISRE 2400 (ревидиран) експлицитно наведено да партнер у ангажовању треба да изврши неки захтев или испуни неку одговорност, користи се израз „партнер у ангажовању” уместо израза „практичар”.

*Практичар (у контексту ISRS 4410 (ревидиран))* – Професионални рачуновођа у јавној пракси који спроводи ангажовање на компилацији. Овај израз укључује партнера у ангажовању или остале чланове тима који ради на ангажовању или, ако је применљиво, фирме. Када ISRS 4410 (ревидиран) експлицитно налаже да захтев или одговорност испуни партнер у ангажовању, користи се термин „партнер у ангажовању” уместо термина „практичар”. „Партнер у ангажовању” и „фирма” се користе када је то релевантно за њихове еквиваленте у јавном сектору.

\* *Прво ревизијско ангажовање* – Ангажовање када:

(а) Није вршена ревизија финансијских извештаја за претходни период; или

(б) Ревизију финансијских извештаја за претходни период је обавио претходни ревизор.

*Преглед (у вези са контролом квалитета)* – Оцењивање квалитета обављеног посла и закључака до којих су дошла друга лица.

\* *Предуслови за ревизију* – Примена прихватљивог оквира финансијског извештавања од стране руководства у припреми финансијских извештаја и прихватање претпоставке на којој се заснива вршење ревизије, од стране руководства и, уколико је то прикладно, лица овлашћених за управљање.

\* *Претпоставка која се односи на одговорност руководства и, где је то случај, лица овлашћених за управљање, на којој се заснива спровођење ревизије* – Претпоставка да руководство и, где је то случај, лица овлашћена за управљање прихватају и разумеју да имају следеће одговорности које су кључне за спровођење ревизије у складу са Међународним стандардима ревизије. То је одговорност:

(а) за припрему финансијских извештаја у складу са применљивим оквиром финансијског извештавања, укључујући и њихову објективну и истиниту презентацију када је то релевантно;

(б) за интерну контролу за коју руководство, и када је то применљиво, лица овлашћена за управљање, одреде да је неопходна да се омогући припрема финансијских извештаја који не садрже материјално погрешне исказа настале грешком или услед криминалне радње, и

(ц) да омогуће ревизору:

(i) приступ свим информацијама за које руководство, или где је то применљиво, лица овлашћена за управљање зна да су релевантне за припрему финансијских извештаја, што укључује евиденције, документацију и остале податке.

(ii) додатне информације које ревизор може да затражи од руководства, и када је то адекватно, лица овлашћених за управљање, за потребе ревизије, и

(iii) неограничени приступ особама у оквиру ентитета од којих је по мишљењу ревизора неопходно прибавити ревизијске доказе.

У случају оквира објективне и истините презентације, (i) горе наведена дефиниција може да се преформулише у „за припрему и објективну и истиниту (фер) презентацију финансијских извештаја у складу са оквиром финансијског извештавања”, или „за припрему финансијских извештаја који дају истинит и објективан приказ у складу са оквиром финансијског извештавања”.

Уместо израза „претпоставка која се односи на одговорност руководства и, кад је то адекватно, лица су овлашћених за управљање, на основу које се врши ревизија” може да се користи само „претпоставка”.

\* *Претходни ревизор* – Претходни ревизор је ревизор из друге ревизорске фирме, који је вршио ревизију финансијских извештаја неког ентитета у претходном периоду и који је замењен садашњим ревизором.

*Прикладни критеријуми* – види Критеријум.

*Применљиви критеријуми (у контексту ISAE 3410)* – Критеријуми које ентите користи за квантификацију и извештавање о емисији штетних гасова.

*Применљиви критеријуми (у контексту ISAE 3420)* су критеријуми које примењује одговорна страна када се врши компилација про форма финансијских информација. Те критеријуме може да поставља овлашћена или призната организација која доноси стандарде или могу да буду утврђени законом или регулативом. Ако не постоје утврђени критеријуми, одређује их одговорна страна.

\* *Применљив оквир финансијског извештавања* – оквир финансијског извештавања усвојен од стране руководства и, по потреби, лица овлашћених за управљање, за сврхе припреме финансијских извештаја, који је прихватљив с обзиром на природу ентитета и циљ финансијских извештаја, или који се захтева законом или прописима. У контексту ISRS 4410 (ревидиран), референца се односи на финансијске информације, пре него на финансијске извештаје.

Појам „оквир објективне и истините (фер) презентације“ се односи на оквир финансијског извештавања који захтева усклађеност са захтевима оквира и:

(а) експлицитно или имплицитно потврђује да како би се постигла истинита и објективна (фер) презентација финансијских извештаја, може бити неопходно да руководство обезбеди додатна обелодањивање поред оних која се специфично захтевају оквиром; или

(б) експлицитно потврђује да може бити неопходно да руководство одступи од захтева оквира како би се постигла истинита и објективна презентација финансијских извештаја. Очекује се да оваква одступања буду неопходна само у екстремно ретким ситуацијама.

Појам „оквир усклађености“ се користи за оквир финансијског извештавања који захтева усклађеност за захтевима оквира али не садржи потврде из претходно наведених тачака (а) и (б).

\* *Примењени критеријуми (у контексту ISA 810 (ревидиран))* – Критеријуми које примењује руководство приликом припреме сажетих финансијских извештаја.

\* *Пристрасност руководства* – Недостатак неутралности код руководства приликом припремања информација.

*Про форма финансијске информације* – Финансијске информације приказане заједно са корекцијама у циљу илустрације утицаја догађаја или трансакције на некориговане финансијске информације, из перспективе као да се догађај одиграо или да је трансакција *извршена* на ранији датум, у сврхе илустрације. У овом ISAE, претпоставља се да се про форма финансијске информације презентују у колонама, и то (а) колона са некоригованим финансијским информацијама, (б) колона са про форма корекцијама и (ц) колона са резултујућим про форма финансијским информацијама.

*Прогноза* – Прогноза је процењена финансијска информација, састављена на основу претпоставки о будућим догађајима за које руководство очекује да ће настати и мерама које сматра да ће предузети до дана на који се прогноза односи (претпоставке најбоље процене).

\* *Прожимајући* – Овај израз се користи у контексту погрешног исказивања да би се описао ефекат погрешних исказа на финансијске извештаје или могући ефекат на финансијске извештаје погрешних исказа, уколико постоје а који нису откривени услед немогућности да се прибаве довољни и адекватни ревизијски докази. Прожимајући ефекти на финансијске извештаје су они који, по суду ревизора:

(а) нису ограничени на одређене елементе, рачуне или ставке финансијских извештаја;

(б) ако су ограничени, представљају или могу да представљају значајан део финансијских извештаја, или

(ц) у вези са обелодањивањима, имају фундаментални значај за корисничко разумевање финансијског извештаја.

*Пројекција* – Пројектоване финансијске информације припремљене на основу:

(а) хипотетичких претпоставки о будућим догађајима и активностима руководства које не морају нужно да се догоде, у случајевима када је ентитет у почетној фази рада или када се разматра значајна промена у природи пословања, или

(б) Комбинација најбољих процена и хипотетичких претпоставки.

*Проспект* – Документ објављен у складу са законским или регулаторним захтевима који се односе на хартије од вредности ентитета у вези са којима се намерава да трећа страна донесе одлуку о инвестирању.

*Проспективне финансијске информације* – Финансијске информације базиране на претпоставкама о догађајима који би могли да се догоде у будућности и на могућим активностима ентитета. Пројектоване финансијске информације могу да буду у форми прогнозе, пројекције или комбинације ове две методе. (види Прогноза и Пројекција).

\* *Професионална скептичност* – Став који укључује испитивачки ум, опажање околности које могу да укажу на могуће погрешне исказе проузроковане криминалном радњом или грешком, као и критичка процена ревизијских доказа.

*Професионална скептичност (у контексту ISAE 3000 (ревидиран))* – Став који укључује испитивачки ум, опажање околности које могу да укажу на могуће погрешне исказе, као и критичка процена ревизијских доказа.

*Професионални рачуновођа* – Лице које је члан организације чланице IFAC-а.

*Професионални рачуновођа у јавној пракси* – Професионални рачуновођа, независно од групе у којој се његове услуге класификују (на пример, ревизија, пореско саветодавство или консултантске услуге), запослен у фирми која пружа професионалне услуге. Овај израз се такође користи и за фирму професионалних рачуновођа у јавној пракси.

\* *Професионални стандарди* – Међународни стандарди ревизије (ISA) и релевантни етички захтеви.

† *Професионални стандарди (у контексту ISQC1)* – IAASB стандарди ангажовања, дефинисани Предговором Међународних стандарда контроле квалитета, ревизије, уверавања и сродних услуга, као и релевантни етички захтеви.

\* *Професионално расуђивање* – Примена релевантне обуке, знања и искуства у контексту који одређују стандарди ревизије, рачуноводства и етички стандарди, при доношењу одлука базираних на информацијама, о правцима деловања који су адекватни у датим околностима ангажовања на ревизији.

*Професионално расуђивање (у контексту ISAE 3000 (ревидиран))* – Примена релевантне обуке, знања и искуства у контексту који одређују стандарди уверавања и етички стандарди, при доношењу одлука базираних на информацијама, о правцима деловања који су адекватни у датим околностима ангажовања.

*Професионално расуђивање (у контексту ISRE 2400 (ревидиран))* – Примена релевантне обуке, знања и искуства у контексту који одређују стандарди уверавања, рачуноводства и етички стандард, при доношењу одлука базираних на информацијама, о правцима деловања који су адекватни у датим околностима ангажовања на основу ког се пружа уверавање.

\* *Процена руководства* – Износ који је одредило руководство као рачуноводствену процену за признавање или обелодањивање у финансијским извештајима.

*Процењивање* – Анализа идентификованих ризика материјално погрешних исказа да би се донео закључак о њиховом значају. Уобичајено је да се израз „процењивање“ користи у вези са ризиком. (види „евалуација“).

*Процес процене ризика у ентитету* – Процес процене ризика у ентитету као компонента интерне контроле је процес који се примењује у ентитету за идентификовање пословних ризика релевантних за циљеве финансијског извештавања и за одлучивање о активностима које се односе на те ризике и њихове последице.

\* *Распон (процена) ревизора* – (види Кључне процене ревизора)

\* *Рачуноводствена процена* – Апроксимација новчаног износа у одсуству прецизног начина мерења. Овај термин се користи за износ одмерен по фер вредности када постоји неизвесност процене као и за друге износе који захтевају процењивање. У случајевима када се ISA 540 користи само за рачуноводствене процене које укључују одмеравање по фер вредности, користи се израз „рачуноводствена процена фер вредности“.

*Рачуноводствене евиденције* – Рачуноводствене евиденције обухватају евиденције о књижењима и подржавајуће евиденције, као што су налози и записи електронског преноса средстава; фактуре; уговори; главна књига и помоћне књиге; евидентирања у дневнику, и друга усклађивања финансијских извештаја која се не одражавају у помоћним књигама; као и евиденције у виду радних папира и табела које се односе на алокације трошкова, прерачунавања, усаглашавања и обелодањивања.

\* *Ревидирани финансијски извештаји (у контексту ISA 810 (ревидиран))* – Финансијски извештаји чију је ревизију извршио ревизор у складу са ISA, и из којих су изведени сажети финансијски извештаји.

\* *Ревизија на нивоу групе* – Ревизија финансијских извештаја групе.

\* *Ревизијска документација* – представља евиденцију извршених ревизијских поступака, прикупљених ревизијских доказа и закључака до којих је дошао практичар (понекад се користи и термин „радни папири“).

*Ревизијске технике уз помоћ компјутера* – Примена ревизијских поступака уз коришћење компјутера као ревизијског алата (познате и као СААТ).

\* *Ревизијски доказ* – Ревизијски доказ представља све информације које је ревизор користио у току извођења закључака на којима заснива мишљење. Ревизијски доказ обухвата информације садржане у рачуноводственим евиденцијама које чине подлогу за састављање финансијских извештаја, као и остале информације (види *Довољност ревизијских доказа* и *Адекватност ревизијских доказа*).

\* *Ревизијски ризик* – Ризик да ће ревизор дати неодговарајуће мишљење када у финансијским извештајима постоје материјално погрешни искази. Ревизијски ризик је функција ризика материјално погрешних искази и детекционог ризика.

*Ревизијски фајл* – Једна или више фасцикли (фајлова, фолдера) или других медија за складиштење података, у физичком или електронском облику, које садрже евиденције који чине ревизијску документацију за конкретно ангажовање.

\* *Ревизијско мишљење за групу* – Ревизијско мишљење о финансијским извештајима групе.

\* *Ревизијско мишљење* – (види Модификован извештај ревизора и Немодификован извештај ревизора)

*Ревизијско узорковање* – Ревизијско узорковање (узорковање) примена поступака ревизије на мање од 100% ставки које чине класу трансакција или салда рачуна, на такав начин да постоји вероватноћа да свака ставка буде одабрана, у циљу обезбеђивања основе за доношење закључака о целокупној популацији из које је узорак.

\* *Ревизор корисника* – Ревизор који врши ревизију и извештава о финансијским извештајима ентитета корисника.

*Ревизор корисника (у контексту ISAE 3402)* – Ревизор који врши ревизију и извештава о финансијским извештајима ентитета корисника.

*Ревизор са искуством* – појединац (било да се ради о лицу из фирме или екстерном лицу) који поседује практично ревизијско искуство и у разумној мери поседује разумевање:

(а) процеса ревизије,

(б) ISA и применљивих законских и регулаторних захтева,

(ц) пословног окружења у коме ентитет ради, и

(д) питања у вези ревизијског и финансијског извештавања релевантног за привредну грану ентитета.

\* *Ревизор саставног дела* – ревизор који, на захтев тима који ради на ангажовању на нивоу групе, ради на финансијским информацијама које се односе на компоненту, а за потребе ревизије групе.

\* *Ревизор услужне организације* – ревизор који, на захтев услужне организације, издаје извештај којим се пружа уверавање о контролама услужне организације.

*Ревизор услужне организације исказа (у контексту ISAE 3402)* – Практичар који, на захтев услужне организације, прави извештај којим се пружа уверавање о контролама услужне организације.

\* *Ревизор* – Ревизор је израз који означава особу или особе које врше ревизију, обично партнера на ангажовању или друге чланове тима који ради на ангажовању, или када је то случај фирму. Када ISA изричито налаже да партнер на ангажовању испуни неки услов или обавезу, користи се израз „партнер на ангажовању“ а не „ревизор“. Изрази „партнер у ангажовању“ или „фирма“ се користе и за њихове еквиваленте у јавном сектору у релевантним ситуацијама.

\* *Ревизорова процена или ревизоров распон (процене)* – Износ, односно распон износа, изведен из ревизијских доказа за сврхе евалуације процена руководства.

\*† *Ревизорска фирма* – види Фирма.

\*† *Релевантни етички захтеви* – Етички захтеви који су обавезујући за тим који ради на ангажовању и лице које врши контролни преглед квалитета ангажовања, а који су уобичајено дати у деловима А и Б *Етичког кодекса за професионалне рачуновође* (IEASBA Кодекс) који је објавио Одбор за међународне рачуноводствене стандарде етике за рачуновође, заједно са националним захтевима уколико су рестриктивнији. У контексту ISRE 2400 (ревидиран), релевантни етички захтеви су дефинисани као етички захтеви који се односе на тим који ради на ангажовању на прегледу. Ови захтеви су дати у деловима А и Б *Етичког кодекса за професионалне рачуновође* (IEASBA Кодекс) који је објавио Одбор за међународне рачуноводствене стандарде етике за рачуновође, заједно са националним захтевима који су рестриктивнији. У контексту ISRS 4410 (ревидиран), релевантни етички захтеви су дефинисани као етички захтеви који се односе на тим у ангажовању када ради на ангажовању на компилацији. Ови захтеви обично се састоје од Одељака А и Б IEASBA-овог Етичког кодекса за професионалне рачуновође (не укључујући члан 290. Независност – Ангажовања на ревизији и прегледу, и члан 291, Независност – остала ангажовања на уверавању у Одељку Б), заједно са националним захтевима уколико су рестриктивнији.

*Ризик ангажовања на уверавању* – Ризик да ће практичар донети неприкладан закључак када је дошло до материјално погрешног исказивања информација о предмету уверавања.

*Ризик коришћења узорка* – произилази из могућности да закључак ревизора, заснован на узорку, може бити различит од закључка до кога би се дошло да је укупна популација била предмет истих поступака ревизије. Ризик узорковања може довести до две врсте погрешних закључака:

(а) У случају тестирања контрола, да су контроле ефективније него што заиста јесу, или у случају суштинског тестирања ставки, да материјално погрешан исказ не постоји када у ствари постоји. Ревизор првенствено треба да пази на овај тип погрешног закључка зато што утиче на ефективност ревизије и већа је вероватноћа да ће довести до неодговарајућег ревизијског мишљења.

(б) У случају тестирања контрола, да су контроле мање ефективне него што заиста јесу, или у случају суштинског тестирања ставки, да материјално погрешан исказ постоји када у ствари не постоји. Овај тип погрешног закључка утиче на ефективност ревизије тако што за последицу најчешће има вршење додатног рада да би се утврдило да су првобитни закључци били погрешни.

\* *Ризик некоришћења узорка* – Ризик да ће ревизор донети погрешан закључак из било ког разлога који није у вези са ризиком узорковања.

\* *Ризик од материјално погрешног исказа* – Ризик да финансијски извештаји пре ревизије садрже материјално значајне погрешне исказе. Овај ризик се састоји од две компоненте, описане у наставку текста на нивоу тврдње:

(а) *Инхерентни ризик* (ризик по природи ствари) се односи на подложност тврдње која се односи на класу трансакције, салдо рачуна или обелодањивање, погрешним исказима који, појединачно, или збирно са другим погрешним исказима могу бити материјално значајне, пре разматрања било које повезане контроле.

(б) *Контролни ризик* (ризик да контроле не функционишу) представља ризик да интерне контроле ентитета неће правовремено спречити или открити и исправити погрешан исказ који може настати у оквиру неке тврдње која се односи на класу трансакција, салдо рачуна или обелодањивање, а који појединачно или збирно са другим погрешним исказима може бити материјално значајан.

*Ризик од материјално погрешног исказа (у контексту ISAE 3000 (ревидиран))* – Ризик да су информације о предметном питању материјално погрешно исказане пре ангажовања.

*Ризик окружења* – У извесним околностима овај ризик представља факторе релевантне за оцену инхерентног ризика код израде општег плана ревизије, који могу да укључе ризик од материјалне грешке у финансијским извештајима у вези са заштитом окружења.

\* *Руководство групе* – Руководство одговорно за припрему финансијских извештаја групе.

\* *Руководство компоненте* – Руководство одговорно за припрему финансијских информација компоненте.

\* *Руководство* – Једна или више особа које имају извршну одговорност за пословање ентитета. У неким правним системима, руководство чине и нека или сва лица овлашћена за управљање, на пример, извршни чланови управног одбора или власник-руководилац.

\* *Сажети финансијски извештаји (у контексту ISA 810 (ревидиран))* – Историјске финансијске информације које су изведене из финансијских извештаја, али садрже мање детаља него финансијски извештаји, иако и даље пружају структурисану презентацију у складу са оним што је изнето у финансијским извештајима о економским ресурсима или обавезама ентитета у одређеном тренутку у времену или променама које су настале у неком временском раздобљу. У различитим правним системима се може користити различита терминологија како би се описале такве финансијске информације из претходних периода.

*Систем одређивања ограничења и трговине* – Систем који се користи за одређивање укупних ограничења емисија (гасова са ефектом стаклене баште) и алоцирање одобрених количина емисија на учеснике, и који им омогућује да тргују одобрењима и квотама у вези са емисијама.

\* *Систем услужне организације* – Политике и поступци које услужна организација осмишљава, примењује и одржава у циљу пружања услуга ентитету кориснику које су покривене извештајем ревизора услужне организације.

*Систем услужне организације (или систем) (у контексту ISAE 3402)* – Политике и поступци које услужна организација осмишљава и примењује у циљу пружања услуга ентитету кориснику које су покривене извештајем ревизора услужне организације. Опис сопственог система услужне организације садржи идентификацију: покривених услуга; периода, или у случају извештаја типа 1, датума на који се односи опис; контролних циљева, и повезаних контрола.

\* *Статистичко узорковање* – приступ узорковању који има следеће карактеристике:

(а) случајан избор узорка, и

(б) примена теорије вероватноће на оцену резултата узорка, укључујући мерење ризика узорковања.

Приступ узорковању који нема карактеристике под (а) и (б) се сматра нестатистичким узорковањем.

\* *Степен одступања који се може толерисати* – Степен одступања од прописаних поступака интерне контроле у вези са којима ревизор жели да добије одговарајући ниво уверавања да степен одступања који је одредио ревизор није премашен стварним степеном одступања у популацији.

*Стечена компензација* – Одбитак емисије у којој ентитет плаћа умањење обима емисије другог ентитета (одбитак емисије) или повећање обима уклањања другог ентитета (повећање уклањања), у поређењу са неком хипотетичком основном вредношћу.

\* *Стратификација* – Процес поделе популације на подгрупе, од којих свака представља скуп јединица за узорковање које имају сличне карактеристике (најчешће монетарну вредност).

*Стручност* – Вештине, знање и искуство у одређеној области.

\* *Стручњак ангажован од стране ревизора* – Појединац или организација који поседују стручност у области различитој од рачуноводства или ревизије а, чији рад у датој области користи ревизор како би прибавио довољно адекватних ревизијских доказа. Стручњак ангажован од стране ревизора може бити или интерни стручњак (који је у фирми или мрежи глобално повезаних фирми

у својству партнера или запосленог, укључујући и запослење на одређено време) или екстерни стручњак.

\* *Стручњак руководства* – Појединац или организација која поседује стручност у области различитој од рачуноводства или ревизије а, чији рад у датој области користи ентитет ради припреме финансијских извештаја.

\* *Стручњак* – види Стручњак ангажован од стране ревизора или Стручњак руководства.

\* *Суштински поступци (испитивања)* – Ревизијски поступак процедура осмишљени за откривање материјално погрешних исказа на нивоу тврдње.

Суштински поступци обухватају:

(а) детаљна тестирања (класама трансакција, салда рачуна и обелодањивања); и

(б) суштинске аналитичке поступке.

*Схема за трговину емисијама* – Тржишни приступ контроли гасова са ефектом стаклене баште који се базира на економским подстицајима за умањење емисија таквих гасова.

\* *Тврдње* – Тврдње су изјаве руководства, дате експлицитно или на други начин, које су садржане у финансијским извештајима, а ревизор их користи приликом разматрања различитих типова потенцијалних погрешних исказа који могу да се појаве. У контексту ISAE 3410, тврдње су дефинисане као изјаве ентитета, експлицитне или не, које су садржане у извештају о емисији гасова са ефектом стаклене баште, и које практичар користи када разматра различите типове потенцијалних погрешних исказа који могу да се појаве.

*Тест кретања кроз процес* – Укључује праћење више трансакција кроз систем финансијског извештавања.

*Тестирање* – Примена поступака на неке или све ставке у популацији.

\* *Тестирање контрола* – Ревизијски поступак осмишљен за процену оперативне ефективности контрола у спречавању, или откривању и исправљању материјално погрешних исказа на нивоу тврдње.

*Тестирање контрола (у контексту ISAE 3402)* – Ревизијски поступак осмишљен за процену оперативне ефективности контрола у остваривању ревизијских циљева наведених у опису сопственог система услужне организације.

\* *Тим који ради на ангажовању на нивоу групе* – Партнери, укључујући и партнера ангажовању на нивоу групе и особље које утврђује општу ревизијску стратегију за групу, које комуницира са ревизорима компоненте, које обавља рад у вези процеса консолидације и које оцењује закључке изведене на основу ревизијских доказа као основе за формирање мишљења у вези финансијских извештаја групе.

\*† *Тим који ради на ангажовању* – Сви партнери и запослени који раде на ангажовању као и сви појединци запослени у фирми или мрежи који обављају поступке у склопу ангажовања. То не укључује и спољне стручне сараднике ревизора ангажоване од стране фирме или мреже фирме. Израз „тим који ради на ангажовању“ такође не укључује појединце који су део функције интерне ревизије и који пружају директну помоћ у ревизијском ангажовању када је екстерни ревизор постигао усклађеност са захтевима стандарда ISA 610 (ревидиран 2013. године).

\*† *Тим који ради на ангажовању (у контексту ISAE 3000 (ревидиран))* – Сви партнери и запослени који раде на ангажовању, као и сви остали појединци ангажовани од стране фирме или фирме у оквиру мреже, који обављају поступке у ангажовању. Ово не укључује екстерног стручњака ангажованог од стране фирме или фирме у оквиру мреже.

*Тип емисије* – Група емисија одређена на основу, на пример, извора емисије, врсте гаса, области или постројења.

\*† *Уверавање у разумној мери (у контексту ангажовања на уверавању, укључујући ангажовања на ревизији и контролу квалитета)* – Висок али не и апсолутан ниво уверавања.

\*† *Уверавање* – (види Уверавање у разумној мери)

\* *Узорковање* – види Ревизијско узорковање.

*Уклањање* – Гасови са ефектом стаклене баште које је ентитет, током одређеног периода, уклонио из атмосфере, или који би били емитовани у атмосферу да нису спроведени у колектор.

*Упит* – Упит се састоји од тражења информација од обавештених лица, финансијских и нефинансијских, унутар и ван ентитета.

\* *Упоредне информације* – износи и обелодањивања укључена у финансијске извештаје која се односе на један или више претходних периода, у складу са применљивим оквиром финансијског извештавања. У контексту ISAE 3410, упоредне информације су дефинисане као износи и обелодањивања укључена у извештај о емисији гасова са ефектом стаклене баште који се односи на један или више ранијих периода.

*Упоредни износи* – Упоредне информације где су износи и друга обелодањивања за претходни период укључени као интегрални део финансијских извештаја за текући период, с намером да се тумаче повезано са износима и другим обелодањивањима за текући период (који називају „износи текућег периода“). Ниво детаљности упоредних износа и обелодањивања првенствено зависи од тога колико су они релевантни у односу на износе текућег периода.

\* *Упоредни финансијски извештаји* – Упоредне информације где су износи и друга обелодањивања за претходни период укључени ради поређења са финансијским извештајима



текућег периода али, ако су предмет ревизије, помињу се у ревизијском мишљењу. Ниво детаљности информација укључених у те упоредне финансијске извештаје је упоредив са нивоом детаљности информација у финансијским извештајима текућег периода.

\* *Управљање* – Израз „управљање“ описује улогу једног или више лица или организација којима су поверени надзор над стратешким правцем ентитета и обавезе које се односе на одговорност ентитета.

*Услуге сродне ревизији* – Услуге сродне ревизији обухватају уговорене поступке и састављање (компилацију) извештаја.

\* *Услужна организација* – Независна организација (или део независне организације) која пружа услуге ентитетима корисницима који су део информационих система тих ентитета, релевантних за финансијско извештавање.

*Услужна организација (у контексту ISAE 3402)* – Независна организација (или део независне организације) која пружа услуге ентитетима корисницима које ће вероватно бити релевантне за интерну контролу тих ентитета која се односи на финансијско извештавање.

\* *Услужна организација подизвођач* – Услужна организација коју користи друга услужна организација да би обавила услуге за ентитета корисника који је део информационог система тог ентитета-корисника који је релевантан за финансијско извештавање.

*Услужна организација подизвођач (у контексту ISAE 3402)* – Услужна организација коју користи друга услужна организација да би обавила услуге за ентитета корисника које ће вероватно бити релевантне за интерну контролу тих ентитета која се односи на финансијско извештавање.

*Фактор емисије* – Математички фактор или однос за конверзију мере активности (на пример литре потрошеног горива, број пређених километара, број грла стоке или тона произведеног производа) у процену квантитета гасова са ефектом стаклене баште који су повезани са том активношћу.

\* *Фактори ризика криминалне радње* – Догађаји и услови који указују да постоји подстицај или притисак да се почини криминална радња или пружају могућност за чињење криминалне радње.

*Финансијске информације или извештаји међупериода* – Финансијске информације (које могу бити мање од комплетног скупа финансијских извештаја како је горе дефинисано) које се објављују на одређене датуме (обично полугодишње или тромесечно) у току финансијског периода.

*Финансијски извештаји* – Структурисани приказ историјских финансијских информација, укључујући обелодањивања, намењен за приказивање економских ресурса или обавеза ентитета у датом временском периоду или промене настале у неком периоду, у складу са оквиром финансијског извештавања. Појам „финансијски извештаји“ се обично односи на комплетан сет финансијских извештаја утврђен захтевима применљивог оквира финансијског извештавања, али се може односити и на појединачни финансијски извештај. Обелодањивања обухватају објашњавајуће и описне информације, постављене на начин који је јасно одређен или на други начин дозвољен применљивим оквиром финансијског извештавања, у телу финансијског извештаја или у напоменама или укључен кроз унакрсно упућивање.

\* *Финансијски извештаји групе* – Финансијски извештаји који укључују финансијске информације више компоненти. Појам „финансијски извештаји групе“ се такође односи и на комбиноване финансијске извештаје који здружују финансијске информације компоненти које немају матични ентитет али су под заједничком контролом.

\* *Финансијски извештаји опште намене* – Финансијски извештај припремљен у складу са оквиром опште намене.

\* *Финансијски извештаји специјалне намене* – Финансијски извештаји припремљени у складу са оквиром специјалне намене.

*Финансијско извештавање у криминалне сврхе* – Финансијско извештавање у криминалне сврхе настаје као последица намерног погрешног исказивања, што укључује пропусте у навођењу износа или обелодањивања у финансијским извештајима, у циљу обмане крајњих корисника финансијских извештаја.

\*† *Фирма у оквиру мреже* – Фирма или ентитет који је део мреже.

\*† *Фирма* – Индивидуално лице које обавља праксу (практичар), партнерство, корпорација или неки други ентитет професионалних рачуновођа. Тамо где је то релевантно, израз „фирма“ се односи на еквивалент тог израза за јавни сектор.

*Формалне корекције* – у вези са некоригованим финансијским информацијама, укључују:

(а) Корекције некоригованих финансијских информација које илуструју утицај значајног догађаја или трансакције („догађај“ или „трансакција“) као да су се догађај или трансакција догодили на ранији датум одабран за сврхе илустрације.

(б) Корекције некоригованих финансијских информација које су неопходне за прављење компилације формалних финансијских информација на основи која је доследна применљивом оквиру финансијског извештавања извештајног ентитета („ентитет“) и његовим рачуноводственим политикама у складу са тим оквиром.

Формалне корекције укључују релевантне финансијске информације о послу који јесте или ће бити стечен („стечено пословање“) или о послу који јесте или ће бити отуђен („отуђено

пословање”), у мери у којој се такве информације користе у прављењу компилације формалних финансијских информација („финансијске информације о стеченом или отуђеном пословању).

*Функција интерне ревизије* – Функција у оквиру ентитета која врши активности уверавања и консултовања осмишљене у циљу процењивања и унапређивања ефикасности процеса управљања ентитетом, управљања ризиком и интерне контроле.

*Циљни корисници* – Појединац/појединци, организација(е) или група(е) за које практичар очекује да ће да користе извештај о уверавању. У неким случајевима, могу постојати и други циљни корисници осим оних на које је адресиран извештај о уверавању.

-----  
*ISA 700 (ревидиран), Формирање мишљења и извештај о финансијским извештајима*  
*ISA 700 (ревидиран), Формирање мишљења и извештај о финансијским извештајима*  
*ISA 805 (ревидиран), Специјална разматрања – ревизије појединачних финансијских извештаја и посебних елемената, рачуна или ставки финансијског извештаја*  
*Оквир ангажовања на основу којих се пружа уверавање*

*ISA 402, Ревизијска разматрања у вези са ентитетом који користи услужну организацију*  
*ISA 402, Ревизијска разматрања у вези са ентитетом који користи услужну организацију*  
*Детаљнија разматрања о разликама у структури управљања дата су у параграфима А1-А8 ISA 260 (ревидиран), Комуникација са лицима овлашћеним за управљање.*  
*Дефиниција из Етичког кодекса за професионалне рачуновође*

*ISA 700 (ревидиран), параграфи 25–26 се баве изразима који се користе за изражавање овог мишљења у случају оквира истините и објективне презентације, односно оквира усклађености.*

*ISA 250, „Разматрање примене закона и других прописа у обављању ревизије финансијских извештаја“*

*ISA 200, Општи циљеви независног ревизора и спровођење ревизије у складу са међународним стандардима ревизије, параграф 13(а)*  
*ISA 200, параграф 13(а)*

*Изрази „партнер у ангажовању”, „партнер” или „фирма”, у релевантним ситуацијама се користе и за њихове еквиваленте у јавном сектору.*

*ISA 200, параграф 13.*

*ISAE 3410 Ангаживања на уверавању о саопштењима о емисији штетних гасова*  
*ISAE 3420 Ангажовања на уверавању којим се извештава о компилацији про форма финансијских информација садржаних у проспекту*  
*ISRS 4410 (ревидирано издање), Ангажовања на компилацији*  
*ISA 810 (ревидиран), Ангажовања на извештавању о сажетим финансијским извештајима*  
*Према дефиницији из Етичког кодекса за професионалне рачуновође*

*Према дефиницији из Етичког кодекса за професионалне рачуновође*

*ISQC1, Контрола квалитета фирми које врше ревизију, преглед финансијских извештаја, друга ангажовања на основу којих се пружа уверавање и сродне услуге.*  
*ISA 540, Ревизија рачуноводствених процена, укључујући рачуноводствене процене фер вредности и повезана обелодањивања*  
*ISA 200, Општи циљеви независног ревизора и спровођење ревизије у складу са међународним стандардима ревизије”, у параграфу 13(ф) се дефинише појам „финансијски извештај*  
*У случају организације подизвођача, ревизор корисника услужне организације која користи услуге организације подизвођача је такође ревизор корисника.*

*ISA 200, параграф 13(ф).*

*Изрази „партнер” и „фирма” се односе на еквивалентне термине из области јавног сектора тамо где је то релевантно.*

*ISA 610 (ревидиран 2013. године), Коришћење резултата рада интерних ревизора, успоставља ограничења о употреби директне помоћи. Овај стандард такође признаје да екстерном ревизору може бити забрањено законом или регулативом да користи директну помоћ од интерних ревизора. Због тога, употреба директне помоћи је ограничена на ситуације у којима је то дозвољено.*  
*ISAE 3000 (ревидиран), Ангажовања на основу којих се пружа уверавање, која не спадају у ревизију или преглед финансијских информација*

**МЕЂУНАРОДНИ СТАНДАРД КОНТРОЛЕ КВАЛИТЕТА 1**  
**КОНТРОЛА КВАЛИТЕТА ФИРМИ КОЈЕ ВРШЕ РЕВИЗИЈУ, ПРЕГЛЕД ФИНАНСИЈСКИХ**  
**ИНФОРМАЦИЈА, ДРУГА АНГАЖОВАЊА НА ОСНОВУ КОЈИХ СЕ ПРУЖА УВЕРАВАЊЕ И**  
**СРОДНЕ УСЛУГЕ**

(ступа на снагу 15. децембра 2009. године)

## **САДРЖАЈ**

*Параграф*

### **Увод**

Делокруг 1–3

Надлежност овог стандарда 4–9

Датум ступања на снагу 10

### **Циљ 11**

**Дефиниције 12**

### **Захтеви**

Примена и усаглашавање са релевантним захтевима 13–15

Елементи система контроле квалитета 16–17

Одговорност руководства за квалитет унутар фирме 18–19

Релевантни етички захтеви 20–25

Прихватање и наставак сарадње са клијентом  
и специфична ангажовања 26–28

Кадрови 29–31

Спровођење ангажовања 32–47

Надзор 48–56

Документација система контроле квалитета 57–59

### **Примена и друга објашњења**

Примена и усаглашавање са релевантним захтевима А1

Елементи система контроле квалитета А2–А3

Одговорности руководства за квалитет унутар фирме А4–А6

Релевантни етички захтеви А7–А17

Прихватање и наставак сарадње са клијентом  
и специфична ангажовања А18–А23

Кадрови А24–А31

Спровођење ангажовања А32–А63

Надзор А64–А72

Документација система контроле квалитета А73–А75

Међународни стандард контроле квалитета (ISQC) 1 „Контрола квалитета фирме које врше ревизију, преглед финансијских информација, друга ангажовања на основу којих се пружа уверавање и сродне услуге“, треба тумачити у контексту ISA 200 „Општи циљеви независног ревизора и спровођење ревизије у складу са међународним стандардима ревизије“.

### **Увод**

#### **Делокруг**

1. Овај Међународни стандард контроле квалитета (International Standard on Quality Control – ISQC) бави се одговорношћу фирме за свој систем контроле квалитета за ревизије и прегледе финансијских извештаја, друга ангажовања на основу којих се пружа уверавање и сродне услуге. Овај ISQC треба тумачити заједно са релевантним етичким захтевима.

2. Остала Саопштења Одбора за међународне стандарде ревизије и уверавања (IAASB) постављају додатне стандарде и смернице које се односе на одговорности запослених фирме у погледу поступака контроле квалитета за специфичне врсте ангажовања. ISA 220, на пример, бави се поступцима контроле квалитета за ревизију финансијских извештаја.

3. Систем контроле квалитета састоји се од политика које су осмишљене ради испуњења циљева наведених у параграфу 11 и поступака неопходних за спровођење тих политика и надзор усклађености са њима.

### **Надлежност овог стандарда**

4. Овај стандард важи за све фирме професионалних рачуновођа у односу на ревизије и прегледе финансијских извештаја, и остала ангажовања на основу којих се пружа уверавање и сродне услуге. Природа и обим политика и поступака развијених од стране појединачних фирми у циљу усаглашавања са овим стандардом зависи од различитих фактора као што су величина и карактеристике пословања фирме, и да ли је фирма део мреже.

5. Овај стандард садржи циљ који фирма треба да испуни следећи овај стандард, и захтеве осмишљене да би омогућили фирми да испуни наведени циљ. Поред тога, садржи сродне смернице у одељку Примена и остала објашњења, како је додатно објашњено у параграфу 8, уводни материјал који описује контекст релевантан за правилно разумевање ISQC, као и дефиниције.

6. Циљ обезбеђује контекст у који су постављени захтеви овог стандарда, а намера му је да помогне фирми да:

- Разуме шта треба да се оствари, и
- Донесе одлуку о томе да ли је потребно учинити још нешто да би се постигао циљ.

7. Захтеви овог стандарда су изражени употребом садашњег глаголског времена.

8. Када је потребно, упутства за примену и остала објашњења дају додатна образложења о захтевима и смерницама за њихову промену. Другим речима, она:

- Дају детаљнија објашњења о значењу захтева и на шта се он односи; и
- Садрже објашњења политика и поступака који могу да буду прикладни у датим околностима.

Иако таква упутства, сама по себи, не намећу никакве захтеве, она су релевантна за правилну примену захтева. Упутства за примену и остала објашњења такође могу да садрже и основне информације о питањима обрађеним у овом стандарду. Када је потребно, у упутства за примену и остала објашњења укључена су и додатна разматрања која се односе на организације за ревизију јавног сектора или мале фирме. Ова додатна разматрања обезбеђују помоћ у примени захтева овог стандарда. Ипак, она не ограничавају нити умањују одговорност фирме за усклађеност са захтевима из овог стандарда и њихову примену.

9. Овај стандард, у одељку под насловом „Дефиниције”, садржи и описе значења одређених израза који се користе у овом ISQC. Ове дефиниције су дате како би се омогућила доследна примена и тумачење овог стандарда, а није им циљ да замене дефиниције које су изведене са другачијом наменом, без обзира да ли је у питању закон, регулатива или нешто друго. Појмовник термина који се односе на Међународне стандарде које издаје IAASB у приручнику *Међународни стандарди контроле квалитета, ревизије, прегледа, ангажовања на уверавању и сродних услуга служби* и који објављује IFAC, укључује услове дефинисане у овом ISQC. Он такође укључује и опис других термина који се налазе у овом стандарду, како би се допринело да помогне у веродостојнијем и доследнијем тумачењу и превођењу.

### **Датум ступања на снагу**

10. Системи контроле квалитета усклађени са овим ISQC треба да буду успостављени до 15. децембра, 2009. године.

### **Циљ**

11. Циљ фирме је да успостави и одржава систем контроле квалитета који може да јој пружи уверавање у разумној мери да:

(а) Фирма и њени запослени раде у складу са професионалним стандардима и одговарајућим законима и прописима, и

(б) Извештаји које објављује фирма или њени партнери у ангажовању одговарају околностима.

### **Дефиниције**

12. У овом ISQC, наведени појмови имају следеће значење:

(а) Датум извештаја – Датум који је практичар одабрао за датирање извештаја.

(б) Документација о ангажовању – Евиденције о извршеним активностима, добијеним резултатима и закључцима до којих је дошао практичар (понекад се користи израз „радни папири”).

(ц) Партнер у ангажовању – Партнер или друго лице у фирми које је одговорно за ангажовање, постигнути успех и извештај који се издаје у име фирме, и које, где је то потребно, поседује одговарајућа овлашћења дата од стране професионалног, правног или регулаторног тела.

(д) Контролни преглед квалитета ангажовања – Процес осмишљен у циљу пружања објективне евалуације, на дан објављивања извештаја или пре њега, значајних расуђивања тима који ради на ангажовању и закључака донетих у формулисању извештаја. Процес контролног прегледа квалитета ангажовања се врши за ревизије финансијских извештаја ентитета који су котирани на берзи и остала ангажовања, ако постоје, за које је фирма утврдила да је неопходан контролни преглед квалитета ангажовања.

(е) Лице које врши контролни преглед квалитета ангажовања – Партнер, друга особа у фирми, спољни сарадник са одговарајућим квалификацијама или тим састављен од таквих појединаца од којих нико није део тима који ради на ангажовању, и који имају довољно и прикладно искуство и овлашћења за објективну евалуацију значајних расуђивања тима који ради на ангажовању и закључака до којих је тим дошао при формулисању извештаја.

(ф) Тим који ради на ангажовању – Сви партнери и запослени који раде на ангажовању као и сви појединци запослени у фирми или мрежи који обављају поступке у склопу ангажовања. То не укључује спољне стручне сараднике ревизора ангажоване од стране фирме или мреже фирми. Израз „тим који ради на ангажовању“ не укључује ни појединце који су део функције интерне ревизије клијента и који пружају директну помоћ у ревизијском ангажовању када екстерни ревизор испуњава захтеве стандарда ISA 610 (ревидиран 2013. године).

(г) Фирма – Индивидуално лице које обавља праксу (практичар), партнерство, корпорација или неки други ентитет професионалних рачуновођа.

(х) Инспекција – у вези са завршеним ангажовањима, процедуре осмишљене у циљу утврђивања доказа о усаглашености рада тима који је радио на ангажовању са политикама и процедурама контроле квалитета фирме.

(и) Котирани ентитет – Ентитет чије су акције, деонице или дужнички инструменти котирани на признатој берзи или се њима тргује по правилима признате берзе или еквивалентног тела.

(ј) Надзор – Процес који се састоји од сталног разматрања и евалуације система контроле квалитета, укључујући периодичне инспекције одабраних завршених ангажовања, осмишљене да пруже фирми уверавање у разумној мери да систем контроле квалитета ефективно ради.

(к) Фирма у оквиру мреже – Фирма или ентитет који је део мреже.

(л) Мрежа – Већа структура:

(i) чији је циљ сарадња, и

(ii) која је очигледно створена у циљу остварења профита, поделе трошкова или има заједничко власништво, контролу или руководство, заједничке политике и поступке за контролу квалитета, заједничку пословну стратегију, користе заједнички заштићени знак или значајан део професионалних ресурса.

(м) Партнер – Сваки појединац који поседује овлашћење да обавезе фирму у односу на перформансе ангажовања на пружању професионалних услуга.

(н) Кадрови – Партнери и особље.

(о) Професионални стандарди – IAASB стандарди ангажовања, дефинисани *Предговором Међународних саопштења контроле квалитета, ревизије, уверавања и сродних услуга*, као и релевантни етички захтеви.

(п) Уверавање у разумној мери – у контексту овог ISQC, висок али не и апсолутан ниво уверавања;

(q) Релевантни етички захтеви – Етички захтеви који су обавезујући за тим који ради на ангажовању и лице које врши контролни преглед квалитета ангажовања, а који су уобичајено дати у деловима А и Б *Етичког кодекса за професионалне рачуновође (IEASBA Кодекс)*, који је објавио Одбор за међународне рачуноводствене стандарде етике за рачуновође, заједно са националним захтевима уколико су рестриктивнији.

(р) Особље – Професионалци, који нису партнери, укључујући и све стручњаке које фирма ангажује.

(с) Одговарајуће квалификована екстерна особа – појединац изван фирме који поседује способности и компетенцију неопходну за вршење функције партнера ангажовања, на пример партнер из друге фирме, или запослени (са одговарајућим искуством) у професионалном рачуноводственом телу чији чланови могу да врше ревизију и прегледе финансијских информација из претходних периода или друга ангажовања на основу којих се пружа уверавање или сродне услуге, или у организацији која врши релевантне услуге контроле квалитета.

## **Захтеви**

### **Примена и усаглашавање са релевантним захтевима**

13. Запослени одговорни за успостављање и одржавање система контроле квалитета у фирми треба да поседују разумевање целог текста овог стандарда, укључујући одељак Примена и остала објашњења, како би схватили његов циљ и правилно испунили његове захтеве.

14. Фирма испуњава све захтеве овог стандарда осим ако, у зависности од околности у којима се налази фирма, захтев није релевантан за пружене услуге које се односе на ревизију и преглед финансијских извештаја, друга ангажовања на основу којих се пружа уверавање и сродне услуге. (видети параграф А1).

15. Захтеви су осмишљени са циљем да фирми омогуће испуњавање циља наведеног у овом стандарду. Према томе, очекује се да ће адекватна примена захтева обезбедити довољну основу за испуњавање циља. Међутим, пошто околности могу да буду веома различите и не могу све да се предвиде, фирма треба да размотри да ли постоје специфичне ситуације или околности због којих би требало да се успоставе политике и поступци као допуна политикама и поступцима наведеним у овом стандарду како би се испунио циљ.

### **Елементи система контроле квалитета**

16. Фирма успоставља и одржава систем контроле квалитета који садржи политике и поступке који се баве сваким од следећих елемената:

- (а) одговорност руководства за квалитет рада фирме,
- (б) релевантни етички захтеви,
- (ц) прихватање и наставак ангажовања код клијента и специфична ангажовања,
- (д) кадрови,
- (е) спровођење ангажовања,
- (ф) надзор/мониторинг.

17. Фирма треба да документује своје политике и процедуре, и да их саопшти особљу фирме. (видети параграфе А2–А3)

### **Одговорност руководства за квалитет унутар фирме**

18. Фирма успоставља политике и процедуре намењене промовисању интерне културе засноване на схватању да је квалитет најважнији приликом извршавања ангажовања. Овим политикама и процедурама се захтева од највишег руководиоца фирме (или лица еквивалентног њему), или, ако је могуће, од управног одбора партнера (или еквивалента), да прихвати коначну одговорност за систем контроле квалитета фирме. (видети параграф А4–А5)

19. Фирма успоставља политике и процедуре тако да било које лице или лица којима је од стране извршног руководиоца или управног одбора партнера додељена оперативна одговорност за систем контроле квалитета имају довољно и адекватно искуство и способности, као и неопходна овлашћења за вршење те одговорности (видети параграф А6)

### **Релевантни етички захтеви**

20. Фирма успоставља политике и процедуре осмишљене за пружање уверавања у разумној мери да фирма и запослени у њој раде у складу са релевантним етичким захтевима. (видети параграф А7–А10)

#### *Независност*

21. Фирма успоставља политике и процедуре које ће јој омогућити уверавање у разумној мери да су фирма, њено особље и, када је то применљиво, други субјекти на које се односи захтеви независности (укључујући и запослене у мрежи којој припада фирма) независни у околностима које предвиђају релевантни етички захтеви. Ове политике и процедуре треба да омогуће да фирма: (видети параграф А10)

(а) информисе особље и, када је то применљиво, друге субјекте, о захтевима независности;

(б) идентификује и процени околности и односе који могу угрозити независност и да предузме одговарајуће мере како би се претње отклониле или свеле на прихватљив ниво применом заштитних мера, или, уколико је то неопходно, одустајањем од ангажовања када је одустајање могуће у складу са применљивим законима или регулативом.

22. Оваквим политикама и процедурама се захтева да: (видети параграф А10)

(a) партнери ангажовања обезбеде за фирму релевантне информације о ангажовању код клијента, укључујући обим услуга које се пружају, како би фирма могла да процени њихов укупни утицај, уколико постоји, на захтеве који се тичу независности;

(б) особље хитно обавести фирму о околностима или односима који узрокују могуће претње независности, како би се предузеле одговарајуће активности; и

(ц) буде извршено прикупљање и прослеђивање релевантних информација одговарајућем особљу како би се омогућило да:

(i) фирма и запослени утврде да ли испуњавају одговарајуће захтеве за независношћу;

(ii) фирма ажурира податке у вези са независношћу; и

(iii) фирма предузме одговарајуће активности у вези са откритим претњама независности.

23. Фирма успоставља политике и процедуре које ће јој пружити разумно уверавање да је обавештена о сваком неиспуњењу захтева за независношћу и да ће бити предузете одговарајуће мере како би се овакве ситуације решиле. Политике и процедуре треба да укључе следеће захтеве: (видети параграф А10)

(а) да сви на које се односи захтеви за независношћу хитно обавесте фирму о кршењу независности које су идентификовали;

(б) да фирма одмах обавести о идентификованим случајевима непоштовања ових политика и процедура:

(i) партнера у ангажовању, који уз фирму, мора да обрати пажњу на наведене случајеве непоштовања;

(ii) друго релевантно особље фирме и све остале на које се односи захтев за независношћу, који треба да предузму одговарајуће мере поводом тога; и

(ц) да партнер за ангажовање и други појединци на које се односи подпараграф (б)(ii) одмах известе о активностима предузетим да би се разрешила таква ситуација, тако да фирма може да одреди да ли треба да предузима даље мере.

24. Фирма прибавља, барем на годишњем нивоу, потврду о усаглашености са политикама и процедурама у вези независности, у писаном облику, од свих запослених од којих се у складу са релевантним етичким захтевима, захтева да буду независни. (видети параграфе А10–А11)

25. Фирма успоставља политике и процедуре којима: (видети параграф А10)

(а) утврђује критеријуме за одређивање потребе за заштитним мерама, како би се умањила могућност прекршаја који произилазе из претераног зближавања приликом ангажовања истих кадрова на ангажовању на основу кога се пружа уверавање, током дужег временског периода;

(б) за све ревизије и прегледе финансијских информација ентитета који се котирају на берзи, успоставља процес ротације партнера ангажовања након одређеног временског периода, у складу са релевантним етичким захтевима. (видети параграфе А12–А17)

#### **Прихватање и наставак сарадње са клијентом и специфична ангажовања**

26. Фирма успоставља политике и процедуре за прихватање или наставак сарадње са клијентом и специфична ангажовања, које пружају разумно уверавање да ће прихватити или наставити сарадњу са клијентом или ангажовање само уколико је фирма:

(а) компетентна за обављање ангажовања и поседује све што је потребно за то, укључујући време и ресурсе (видети параграфе А18, А23)

(б) усклађена са релевантним етичким захтевима

(ц) размотрила интегритет клијента и нема информација на основу којих би се могло закључити да не постоји интегритет клијента; (видети параграфе А19–А20, А23)

27. Овим политикама и поступцима се захтева да:

(а) Фирма прибави информације које сматра неопходним у околностима пре прихватања ангажовања за новог клијента, приликом одлучивања да ли да се настави постојеће ангажовање и одлучивања о новом ангажовању за постојећег клијента; (видети параграфе А21, А23)

(б) Уколико се приликом прихватања ангажовања за новог или постојећег клијента идентификује потенцијални сукоб интереса, фирма одреди да ли је прикладно да се прихвати ново ангажовање.

(ц) Уколико су идентификована питања, а фирма одлучи да прихвати или настави са ангажовањем, фирма документује како су та питања решена.

28. Фирма успоставља политике и процедуре за наставак сарадње са клијентом и ангажовања, које се односе на околности у којима је фирма дошла у посед информација које би узроковале неприхватање ангажовања да су биле познате раније. Такве политике и процедуре укључују и разматрање:

(а) професионалних и законских одговорности које применљиве у датим околностима, укључујући постојање захтева за достављањем извештаја лицу или лицима која су извршила наименовање или у неким случајевима регулаторним надлежностима; и

(б) могућности одустајања од ангажовања или одустајања од ангажовања и прекида односа са клијентом. (видети параграфе А22–А23)

#### **Кадрови**

29. Фирма успоставља политике и процедуре, осмишљене тако да пруже разумно уверавање да има довољно кадрова са способностима, стручношћу и посвећеношћу етичким принципима неопходним за:

(а) извршење ангажовања у складу са професионалним стандардима и применљивим регулаторним и законским захтевима, и

(б) омогућавање издавања извештаја од стране фирме или партнера ангажовања који је у складу са датим околностима. (видети параграфе А24–А29)

#### *Именовање тима за ангажовање*

30. Фирма делегира одговорност за свако ангажовање на одговарајућег партнера ангажовања. Фирма треба да установи политике и процедуре којима се захтева:

(а) информисање кључних руководилаца клијента и лица овлашћених за управљање о идентитету и улози партнера ангажовања;

(б) да партнер има одговарајућу компетентност, способности и овлашћења да врши своју функцију;

(ц) јасно дефинисање одговорности партнера ангажовања и информисање дотичног партнера. (видети параграф А30)

31. Фирма такође успоставља политике и процедуре, осмишљене у циљу одређивања одговарајућег особља које је довољно компетентно и способно за:

(а) извршење ангажовања у складу са професионалним стандардима и применљивим регулаторним и законским захтевима,

(б) омогућавање издавања извештаја од стране фирме или партнера ангажовања који је у складу са датим околностима. (видети параграф А31)

#### **Спровођење ангажовања**

32. Фирма успоставља политике и процедуре, осмишљене тако да пруже разумно уверавање да су ангажовања извршена у складу са професионалним стандардима и применљивим регулаторним и законским захтевима, и да су извештаји објављени од стране фирме или партнера ангажовања у складу са датим околностима. Такве политике и процедуре укључују:

(а) Питања релевантна за промовисање доследности у квалитету спровођења ангажовања (видети параграфе А32–А33)

(б) Одговорност за надзор (видети параграф А34)

(ц) Одговорност за преглед (видети параграф А35)

33. Политике и процедуре које се односе на спровођење ангажовања одређују се на основу праксе да рад мање искусних чланова тима прегледају искуснији чланови тима.

#### *Консултације*

34. Фирма успоставља политике и процедуре, осмишљене тако да пруже оправдано уверавање да су:

(а) одржане одговарајуће консултације у вези са проблематичним и спорним питањима;

(б) доступни одговарајући ресурси за одржавање потребних консултација;

(ц) документовани природа и обим таквих консултација; и да су



(д) закључци произашли из консултација документовани и примењени. (видети параграфе А36–А40)

*Контролни преглед квалитета ангажовања*

35. Фирма успоставља политике и процедуре којима се за одговарајућа ангажовања захтева контролни преглед квалитета ангажовања, којим се обезбеђује објективна процена значајних расуђивања и закључака донетих приликом израде извештаја. Овим политикама и процедурама се:

(а) захтева контролни преглед квалитета свих ревизија финансијских извештаја ентитета котираних на берзи;

(б) успостављају критеријуми на основу којих ће се све остале ревизије и прегледи финансијских информација, и остала ангажовања на основу којих се пружа уверавање и сродне услуге процењивати за сврхе одређивања да ли треба извршити контролни преглед квалитета ангажовања; и (видети параграф А41)

(ц) захтева контролни преглед свих ангажовања која испуњавају критеријуме установљене наведеним подпараграфом 35(б).

36. Фирма својим политикама и процедурама дефинише природу, време и обим контролних прегледа квалитета ангажовања. Такве политике и процедуре захтевају да извештај о ангажовању не буде датиран све док не буде завршен контролни преглед квалитета ангажовања. (видети параграфе А42–А43)

37. Фирма успоставља политике и процедуре којима се захтева да контролни преглед квалитета ангажовања укључује:

(а) разговор са партнером ангажовања у вези са важним питањима;

(б) преглед финансијских извештаја и других повезаних информација, и предлога извештаја,

(ц) преглед изабраних радних папира повезаних са извршеним расуђивањем тима који ради на ангажовању у вези са значајним питањима, као и донетих закључака,

(д) евалуацију закључака донетих приликом формулисања извештаја и разматрање да ли је предлог извештаја одговарајући. (видети параграф А44)

38. За ревизију финансијских извештаја ентитета која се котирају на берзи, фирма успоставља политике и процедуре којима се захтева да контролни преглед квалитета подразумева разматрање следећих питања:

(а) процена независности фирме у односу на одређено ангажовање коју прави тим који ради на ангажовању;

(б) да ли су извршене одговарајуће консултације у вези са разликама у мишљењима или другим проблематичним и спорним питањима, као и да ли су донети закључци на основу ових консултација;

(ц) да ли прегледани радни папири одражавају извршени рад, у погледу донетих закључака, и подржавају закључке донете на основу тог рада; (видети параграфе А45–А46)

Критеријуми подесности лица која врше контролни преглед квалитета ангажовања

39. Фирма успоставља политике и процедуре за наименовање лица за вршење контролног прегледа квалитета ангажовања, као и критеријуме подесности по основу:

(а) стручне квалификованости неопходне за вршење ове функције, укључујући неопходно искуство и овлашћења; и (видети параграф А47)

(б) степена могућег учешћа лица које врши контролни преглед квалитета ангажовања при консултацијама у вези са датим ангажовањем, уз избегавање компромитовања његове улоге контролора. (видети параграф А48)

40. Фирма успоставља политике и процедуре осмишљене у циљу одржавања објективности лица које врши контролни преглед квалитета ангажовања. (видети параграфе А49–А51)

41. Политикама и процедурама фирме обезбеђује се замена за лице које врши контролни преглед квалитета ангажовања у случајевима када је умањена његова способност да изврши објективан преглед.

Документовање контролног прегледа квалитета ангажовања

42. Фирма успоставља политике и процедуре у вези са документовањем контролног прегледа квалитета ангажовања које треба да обухвате следеће евиденције:

(а) Да су процедуре захтеване политикама фирме о контролном прегледу квалитета ангажовања извршене;

(б) да је контролни преглед квалитета ангажовања завршен пре или на датум издавања извештаја; и

(ц) да контролор нема сазнање да постоје нерешена питања која би га навела да закључи да значајна просуђивања и донети закључци нису одговарајући.

Разлике у мишљењу

43. Фирма успоставља политике и процедуре за третирање и решавање разлика у мишљењу унутар тима који ради на ангажовању, са консултантима и, када је то применљиво, између партнера у ангажовању и особе која ради на контролном прегледу квалитета ангажовања; (видети параграфе А52–А53)

44. Ове политике и процедуре захтевају да:

(а) Донети закључци буду документовани и имплементирани, и

(б) Извештај не буде датиран док се проблем не реши.

*Документација ангажовања*

Комплетирање коначног досијеа ангажовања

45. Фирма успоставља политике и процедуре у вези благовременог комплетирања коначног досијеа ангажовања од стране тимова након завршетка извештаја о ангажовању; (видети параграфе А54–А55)

Поверљивост, сигурност, интегритет, доступност и могућност поновног коришћења документације ангажовања

46. Фирма успоставља политике и процедуре осмишљене тако да се очува поверљивост, сигурност, доступност и могућност поновног коришћења документације ангажовања. (видети параграфе А56–А59)

Чување документације ангажовања

47. Фирма успоставља политике и процедуре у вези чувања документације ангажовања током периода који је довољан за потребе саме фирме или који се захтева одговарајућим законом или регулативом. (видети параграфе А60–А63)

### **Надзор**

*Надзор фирминих политика и процедура контроле квалитета*

48. Фирма успоставља политике и процедуре, осмишљене тако да пруже разумно уверавање да су политике и процедуре које се односе на систем контроле квалитета релевантне, адекватне, оперативне ефикасне и примењене у пракси. Такве политике и процедуре:

(а) укључују континуирано разматрање и евалуацију система контроле квалитета фирме, укључујући и периодични преглед најмање једног завршеног ангажовања за сваког партнера у ангажовању,

(б) захтевају одговорност за надзор процеса који ће бити додељен партнеру, партнерима или другим особама са довољним и адекватним искуством и овлашћењима у фирми да преузму ту одговорност, и

(ц) захтевају да особе које раде на ангажовању или врше контролу квалитета ангажовања не учествују у инспекцији ангажовања (видети параграфе А64–А68)

*Евалуација, обавештавање о уоченим недостацима и њихово отклањање*

49. Фирма врши евалуацију ефеката недостатака уочених у процесу надзора и утврђује да ли су у питању:

(а) случајеви који не указују нужно на то да систем контроле квалитета фирме није довољан да би се обезбедило разумно уверавање да је усклађен са професионалним стандардима и релевантним законским и регулаторним захтевима, као и да извештаји које издаје фирма или партнери у ангажовању одговарају датим околностима,

(б) системски, репетитивни или други значајни недостаци који захтевају хитне корективне мере.

50. Фирма доставља релевантним партнерима у ангажовању и другом одговарајућем особљу недостатке уочене у процесу надзора, као и препоруке за одговарајуће корективне мере; (видети параграф А69)

51. Препоруке одговарајућих корективних мера за уочене недостатке укључују једну или више следећих мера:

(а) предузимање одговарајућих корективних мера у вези са појединачним ангажовањем или члановима тима;

(б) обавештавање особа одговорних за обуку и професионално усавршавање;

(ц) промене политика и процедура контроле квалитета; и

(д) дисциплинске мере према онима који не раде у складу са политикама и процедурама фирме, а посебно против оних који понављају такве прекршаје.

52. Фирма успоставља политике и процедуре за случајеве у којима резултати надзора поступака показују да је извештај можда неприкладан или да су поједине процедуре изостављене током рада на ангажовању. Такве политике и процедуре захтевају од фирме да одреди које су будуће мере адекватне да би се постигла усклађеност са релевантним професионалним стандардима и релевантним законским и регулаторним захтевима као и да, такође размотри да ли је потребно да прибави правни савет.

53. Најмање једном годишње, фирма информише о резултатима процеса надзора система контроле квалитета партнере ангажовања и друга одговарајућа лица у фирми, укључујући и извршног руководиоца, или уколико је то потребно, управни одбор партнера. Овакво информисање омогућава да фирма и ови појединци предузму правовремене и одговарајуће потребне активности, у складу са њиховим дефинисаним улогама и одговорности. Информације треба да обухвате следеће:

(а) опис извршених надзорних процедура;

(б) закључке донете на основу надзорних процедура;

(ц) када је то релевантно, опис системских, учесталих или других значајних недостатака и мера предузетих да би се разрешили или исправили ти недостаци.

54. Неке фирме раде у оквиру мреже и могу примењивати неке или све надзорне процедуре на групној основи. Уколико фирма у оквиру такве мреже послује на основу заједничких политика и процедура надзора, осмишљених у складу са овим ISQC, и ослања се на такав систем надзора:

(а) најмање једном годишње, мрежа обавештава о укупном делокругу, обиму и резултатима процеса надзора, одговарајућа лица у фирмама – чланицама те мреже;

(б) мрежа благовремено обавештава о свим установљеним недостацима у систему контроле квалитета одговарајућа лица у фирми или фирмама – чланицама те мреже, тако да се могу предузети неопходне мере,

како би партнери ангажовању могли да се ослањају на резултате надзорног процеса примењеног у оквиру мреже, осим уколико фирме или сама мрежа не саветују другачије.

#### *Жалбе и примедбе*

55. Фирма успоставља политике и процедуре, осмишљене тако да пруже оправдано уверавање да ће се на одговарајући начин разрешити:

(а) жалбе и примедбе да рад извршен од стране фирме није у складу са професионалним стандардима и регулаторним и законским захтевима; и

(б) примедбе које се односе на непоштовање система контроле квалитета фирме.

У оквиру овог процеса, фирма успоставља јасно дефинисане канале путем којих кадрови фирме могу изразити своје примедбе, на начин који искључује сваку могућност било какву врсту освете; (видети параграф А70)

56. Ако резултати истражног поступка иницираног жалбом или примедбом указују на недостатке политика и процедура контроле квалитета фирме, или на непоштовање система контроле квалитета фирме од стране једног или више лица, фирма предузима одговарајуће мере, као што је наведено у параграфу 51. (видети параграфе А71–А72)

#### **Документација система контроле квалитета**

57. Фирма успоставља политике и процедуре којима се захтева одговарајућа документација која доказује активности сваког од елемената система контроле квалитета. (видети параграфе А73–А75).

58. Фирма успоставља политике и процедуре којима се захтева чување документације, током одређеног периода који је довољан да се омогући процена усаглашености фирме са системом контроле квалитета од стране оних који врше процедуре надзора, или дуже уколико то захтева одговарајући закон или регулатива.

59. Фирма успоставља политике и процедуре којима се захтева документовање жалби и примедби, као и одговора на њих.

\* \* \*

### **Примена и остала објашњења**

#### **Примена и усаглашавање са релевантним захтевима**

*Разматрања специфична за мање фирме (видети параграф 14)*

А1. Овај стандард не позива на усклађеност са захтевима који нису релевантни, на пример, у околностима када је ангажован само један практичар без особља. Захтеви у овом стандарду, као што су они који се односе на политике и процедуре за додељивање одговарајућих кадрова тиму који ради на ангажовању (видети параграф 32), за одговорности које се односе на преглед (видети параграф 33) и за годишње обавештавање партнера у ангажовању унутар фирме о резултатима надзора (видети параграф 53), нису релевантни у одсуству особља.

#### **Елементи система контроле квалитета (видети параграф 17)**

А2. У начелу, обавештавање особља фирме о политикама и процедурама контроле квалитета укључује опис политика и процедура за контролу квалитета, циљеве за које су осмишљене и поруку да сваки појединац има личну одговорност за квалитет те да се од њега очекује да ради у складу са овим политикама и процедурама. Тиме што се кадрови фирме подстичу да саопште своје ставове или забринутост у вези са питањима која се односе на контролу квалитета препознаје се значај добијања повратних информација о систему контроле квалитета фирме.

*Разматрања специфична за мање фирме*

А3. Документација и обавештавање о политикама и процедурама за мање фирме може да буде мање формално и мање обимно у односу на веће фирме.

#### **Одговорности руководства за квалитет унутар фирме**

*Промовисање интерне културе квалитета (видети параграф 18)*

А4. Руководство фирме и примери које оно поставља значајно утичу на интерну културу фирме. Промоција интерне културе која је оријентисана на квалитет зависи од јасних, доследних и честих активности и порука које долазе са свих нивоа руководства и које наглашавају политике и процедуре за контролу квалитета, као и захтеве да се:

(а) посао обавља у складу са професионалним стандардима и релевантним законским и регулаторним захтевима; и

(б) објављују извештаји који су прикладни у датим околностима.

Овакве активности и поруке подстичу културу препознавања и награђивања квалитета у раду. Ове активности и поруке могу да се саопштавају на семинарима, састанцима, у формалним и неформалним разговорима, изјавама о мисији, билтенима или меморандумима, али и на друге начине. Могу да буду укључене у интерне документе или материјале за обуку, као и у процедуре за процену партнера и особља тако да подржавају и јачају став фирме у погледу значаја квалитета и како га остварити у пракси.

А5. Од посебног значаја за промовисање интерне културе засноване на квалитету је потреба да руководство фирме призна да је пословна стратегија фирме претпостављена најважнијем захтеву који фирма мора да испуни, а то је да постигне квалитет у свим ангажовањима које обавља. Промовисање такве интерне културе обухвата:

(а) успостављање правила и процедура које се баве евалуацијом перформанси, накнадама, и унапређењима (укључујући и системе подстицаја) у вези са својим кадровима, у циљу да се покаже фирмина преовлађујућа посвећеност квалитету;

(б) додељивање управљачких одговорности, тако да комерцијална разматрања нису претпостављена квалитету обављеног посла; и

(ц) обезбеђивање довољно средстава за развој, документовање и подршку политикама и процедурама контроле квалитета.

*Додељивање оперативне одговорности за систем контроле квалитета (видети параграф 19)*

A6. Довољно и адекватно искуство и способност омогућавају особи или особама одговорним за систем контроле квалитета фирме да идентификују и разумеју питања везана за контролу квалитета и да створе адекватне политике и процедуре. Неопходна овлашћења омогућавају особи или особама да спроведу ове политике и процедуре.

#### **Релевантни етички захтеви**

*Усклађеност са релевантним етичким захтевима* (видети параграф 20)

A7. Кодекс IESBA успоставља основне принципе професионалне етике, који укључују:

- (а) Интегритет;
- (б) Објективност;
- (ц) Професионалну оспособљеност и дужну пажњу;
- (д) Поверљивост;
- (е) Професионално понашање.

A8. Део Б у Кодексу илуструје како се примењује концептуални оквир у конкретним ситуацијама. Он садржи примере за мере обезбеђења које представљају адекватан одговор у ситуацијама када постоји претња усклађености са основним принципима, као и примере ситуација када мере обезбеђења нису довољне да одговоре на ове претње.

A9. Додатну снагу основним принципима дају:

- (а) руководство фирме;
- (б) едукација и обука;
- (ц) надзор;
- (д) процес за третирање неусклађености.

Дефиниције „Фирме“, „Мреже“ и „Фирме у оквиру мреже“ (видети параграфе 20–25)

A10. Дефиниције „фирме“, „мреже“ и „фирме у оквиру мреже“ у релевантним етичким захтевима могу да се разликују од дефиниција наведених у овом стандарду. На пример, у IESBA Кодексу фирма је дефинисана као:

- (а) Појединац, партнерство или корпорација професионалних рачуновођа;
- (б) Ентитет који контролише такве стране посредством власништва, управљачких права или на други начин; и,
- (ц) Ентитет који контролишу такве стране посредством власништва, управљачких права или на други начин.

IESBA Кодекс такође даје смернице у вези са терминима „мрежа“ и „фирма у оквиру мреже“.

У складу са захтевима из параграфа 20–25, дефиниције коришћене у релевантним етичким захтевима се примењују у мери у којој је то неопходно за тумачење тих етичких захтева.

Писана потврда (видети параграф 24)

A11. Писана потврда може да буде у папирном или електронском облику. Добијањем потврде и предузимањем одговарајућих корака у вези са информацијама које указују на постојање неусклађености, фирма показује колики значај придаје независности и проблем чини актуелним и видљивим свом особљу.

Претња по основу претераног зближавања (видети параграф 25)

A12. IESBA Кодекс разматра претњу по основу претераног зближавања која може да настане када исто више руководство дужи временски период ради на ангажовању о уверавању, као и мере безбедности које би могле да буду адекватан одговор на такве претње.

A13. Одређивање одговарајућих критеријума за решавање претње од претераног зближавања може да укључи питања као што су:

- природа ангажовања, укључујући и то у којој мери је обухваћено питање јавног интереса,
- колико дуго виши руководиоци раде на датом ангажовању.

Примери мера безбедности су ротација виших руководиоца на ангажовању или преглед контроле квалитета ангажовања.

A14. IESBA Кодекс признаје да је претња по основу претераног зближавања посебно релевантна у контексту ревизије финансијских извештаја котираних ентитета. За ове ревизије, IESBA Кодекс захтева ротацију кључних ревизијских партнера после унапред дефинисаног периода, обично не више од седам година, и пружа повезане стандарде и смернице. Националним захтевима могу бити одређени и краћи периоди ротације.

Разматрања специфична за ревизијске организације јавног сектора

A15. Законским мерама могу да се обезбеде заштитни механизми за независност ревизора јавног сектора. Међутим, претње по независност могу и даље да постоје, без обзира на законске мере осмишљене у циљу заштите. Због тога, у успостављању политика и процедура захтеваних параграфима 20–25, ревизор јавног сектора може да узме у обзир специфичности јавног сектора и у том контексту приступи решавању свих претњи по независност.

A16. Котирани ентитети, као што је наведено у параграфима 25 и A14, нису уобичајени у јавном сектору. Међутим, може бити и других ентитета јавног сектора који су значајни због своје величине, сложености или јавног интереса и који, из тог разлога, имају широк спектар заинтересованих страна. Дакле, може доћи до случајева да фирма утврди, на основу својих политика и процедура контроле квалитета, да је ентитет јавног сектора од значаја у смислу потребе проширења процедура контроле квалитета.

A17. У контексту јавног сектора, законодавство може прописати именоване и мандат ревизора са одговорношћу партнера на ангажовању. Као резултат тога, можда неће бити могуће стриктно испунити захтев који се односи на ротацију партнера на ангажовању за котиране ентитете. Ипак, за ентитете јавног сектора који се сматрају значајним, као што је наведено у параграфу A16, може бити од јавног интереса да организације за ревизију јавног сектора успоставе политике и процедуре које за циљ имају промовисање усклађености са принципом ротације одговорности партнера на ангажовања.

#### **Прихватање и наставак сарадње са клијентом и специфична ангажовања**

*Компетентност, способност и ресурси (видети параграф 26(а))*

A18. Разматрање да ли фирма поседује компетентност, способност и ресурсе да прихвати ново ангажовање за новог или постојећег клијента укључује преглед конкретних захтева ангажовања и профила постојећег партнера и особља на свим релевантним нивоима, укључујући и да ли:

- особље фирме поседује знање о релевантној привредној грани или предметном питању;
- особље фирме има искуство са релевантним захтевима у погледу регулативе и извештавања или способност да ефективно стекне неопходне вештине и знања,
- фирма има довољно особља које поседује неопходну компетентност и способности,
- су на располагању стручњаци, ако буду потребни,
- су на располагању појединци који испуњавају захтеве критеријуме и захтеве у погледу подобности за обављање контролног прегледа квалитета ангажовање, када то може да се примени, и
- је фирма у могућности да заврши ангажовање у року предвиђеном за подношење извештаја.

*Интегритет клијента (видети параграф 26(ц))*

A19. Када је реч о интегритету клијента, у разматрање су укључена следећа питања, на пример:

- Идентитет и пословни углед власника клијента, главног руководства и лица овлашћених за управљање;
- Природа пословања клијента, укључујући његове пословне праксе,
- Информације у вези са ставом власника клијента, главног руководства и лица овлашћених за управљање према питањима као што су агресивно тумачење рачуноводствених стандарда и интерне контроле,
- Да ли је клијент агресиван у настојањима да накнада за фирму буде што је могуће нижа,
- Индикације неприкладних ограничења у делокругу рада,
- Индикације да је клијент укључен у прање новца или друге криминалне активности.
- Разлози за избор нове фирме и престанак сарадње са старом фирмом,

- Идентитет и пословни углед повезаних страна.

Обим знања фирме о интегритету клијента ће у начелу расти у контексту континуираних односа са тим клијентом.

A20. Извори информација које о таквим питањима прикупља фирма могу да укључују следеће:

- Комуникација са тренутним или претходним пружаоцима професионалних рачуноводствених услуга клијенту у складу са релевантним етичким захтевима и дискусије са осталим трећим странама.
- Разговор са осталим особљем у фирми или трећим странама као што су банкарни, правни саветници и колеге из струке.
- Тражење релевантних података у релевантним базама.

*Наставак сарадње са клијентом (видети параграф 27(а))*

A21. Одлука о томе да ли ће се наставити сарадња са клијентом укључује разматрање значајних питања која су се појавила током текућих или претходних ангажовања и њихових импликација на наставак сарадње. На пример, клијент је можда почео да шири своје пословање у област за коју фирма не поседује неопходну стручност.

*Одустајање од ангажовања (видети параграф 28)*

A22. Политике и процедуре о одустајању од ангажовања или одустајању од ангажовања и прекиду односа са клијентом баве се питањима која укључују следеће:

- Дискусија са одговарајућим нивоом руководства клијента и лица овлашћених за управљање о адекватним активностима које би фирма могла да предузме на основу релевантних чињеница и околности.
- Ако фирма утврди да је прикладно да одустане, дискусија са одговарајућим нивоом руководства клијента и лица овлашћених за управљање о одустајању од ангажовања или одустајању од ангажовања и прекида односа са клијентом, и о разлозима за одустајање.
- Разматрање да ли постоје професионални, законски или регулаторни разлози да фирма остане у ангажовању или да пријави одустајање од ангажовања или одустајање од ангажовања и прекид односа са клијентом, заједно са разлозима за одустајање, регулаторним органима.
- Документовање значајних питања, консултација, закључака и основа за закључивање.

*Разматрања специфична за ревизијске организације јавног сектора (видети параграф 26–28)*

A23. У јавном сектору, ревизори могу бити именовани у складу са законским процедурама. Сходно томе, неки од захтева и разматрања у погледу прихватања и наставка односа са клијентима и конкретних ангажовања како је наведено у параграфима 26–28 и А18–А22 и може не бити релевантна. Ипак, успостављање политика и процедура као што је описано може да пружи драгоцене информације ревизорима у јавном сектору при вршењу процене ризика и извештавању.

**Кадрови** (видети параграф 29)

A24. Питања која се односе на особље и која су релевантна за политике и процедуре везане за људске ресурсе (кадрове) укључују, на пример:

- Запошљавање
- Евалуација перформанси
- Способности, укључујући време за обављање задатака
- Компетентност
- Развој каријере
- Унапређивање
- Надокнада
- Процена потреба запослених

Ефективни процеси и процедуре запошљавања помажу фирми да изабере појединце са интегритетом, који имају капацитет за развој компетентности и стручности неопходне за обављање посла за фирму и поседују одговарајуће карактеристике које им омогућују да компетентно обављају тај посао.

A25. Компетентност може да се развија помоћу различитих метода, укључујући следеће:

- Професионална едукација
- Континуирани професионални развој, укључујући и обуку
- Радно искуство
- Обука од стране искуснијег особља, на пример, других чланова тима који ради на ангажовању
- Едукација о независности за кадрове који треба да буду независни

A26. Континуирана компетентност особља фирме зависи у значајној мери од адекватног нивоа континуираног професионалног развоја како би запослени могли да одржавају своје знање и способности. Ефективне политике и процедуре наглашавају потребу за континуираном обуком запослених на свим нивоима фирме, и обезбеђују неопходне ресурсе за обуку и помоћ да се омогући запосленима да се развијају и одржавају потребну компетентност и способности.

A27. Фирма може да користи спољне сараднике са адекватним квалификацијама, на пример, када су интерни ресурси за техничка унапређења и обуку недоступни.

A28. Поступци за евалуацију перформанси, одређивања накнада и унапређења имају за циљ признавање и награђивање развоја и одржавања компетентности, и посвећености етичким принципима. Активности које фирма може да предузме у циљу развоја и одржавања компетентности као и посвећености етичким принципима су:

- Упознавање запослених са очекивањима фирме у вези са перформансама и етичким принципима;
- Успостављање активности за евалуацију перформанси као и саветовања о напредовању и развоју каријере; и
- Помагање запосленима да схвате да унапређења на позиције са већом одговорношћу зависе, између осталог, и од квалитета перформанси и поштовања етичких принципа, и да уколико се не буду придржавали политика и процедура фирме, то може довести до дисциплинских мера.

*Разматрања специфична за мале фирме*

A29. Величина фирме и околности у којима се налази утичу на структуру процеса евалуације перформанси. Мање фирме могу да користе мање формалне методе за евалуацију перформанси својих запослених.

*Именовање тима за ангажовање*

Партнери у ангажовању (видети параграф 30)

A30. Политике и процедуре могу да садрже и системе за надзор количине посла и расположивост партнера у ангажовању како би се омогућило овим појединцима да имају довољно времена да адекватно испуне своје обавезе.

Тимови у ангажовању (видети параграф 31)

A31. Именовање тимова који ће радити на ангажовању и одређивање потребног нивоа надзора укључују, на пример, следећа разматрања:

- Разумевање и практично искуство са ангажовањима сличним по својој природи и комплексности кроз одговарајућу обуку и учешће;
- Разумевање професионалних стандарда и релевантних законских и регулаторних захтева;
- Техничко знање и стручност, укључујући и знања о релевантним информационим технологијама;
- Познавање привредне гране у којој клијенти послују;
- Способност примене стручног расуђивања; и
- Разумевање фирминих политика и процедуре контроле квалитета.

**Спровођење ангажовања**

*Доследност квалитета спровођења ангажовања* (видети параграф 32(а))

A32. Фирма унапређује доследност у квалитету спровођења ангажовања кроз своје политике и процедуре. Ово се често постиже употребом писаних или електронских приручника, софтверских



алата и других облика стандардизованих докумената, као и упутстава и смерница који се односе на конкретну привредну грану или предметна питања. Обрађене теме могу да укључују:

- Како се тимови у ангажовању обавештавају о ангажовању да би разумели циљеве свог рада;

- Процеси за усклађивање са релевантним стандардима ангажовања.
- Процесе за надзор ангажовања, обуку особља и подучавање;
- Методе прегледа обављеног посла, значајних одлука и облик направљених извештаја;
- Одговарајућу документацију о обављеном послу, времену и обиму прегледа.

A33. Адекватан тимски рад и подучавање помажу мање искусним члановима тима у ангажовању да јасно разумеју циљеве посла који им је додељен.

*Надзор* (видети параграф 32(б))

A34. Надзор ангажовања укључује следеће:

- Праћење напретка ангажовања;
- Разматрање компетентности и способности појединих чланова тима у ангажовању, да ли имају довољно времена за обављање посла, да ли су схватили добијена упутства и да ли се посао обавља у складу са планираним приступом ангажовању;
- Решавање значајних питања која се појаве током ангажовања, разматрање њиховог значаја и модификовање планираног приступа у складу са тим; и
- Идентификација питања за која су потребне консултације или разматрања од стране искуснијих чланова тима током ангажовања.

*Преглед* (видети параграф 32(ц))

A35. Преглед се састоји од следећих разматрања:

- Да ли је посао обављен у складу са професионалним стандардима и релевантним законским и регулаторним захтевима;
- Да ли су значајна питања издвојена ради даљег разматрања;
- Да ли су одржане адекватне консултације и да ли су донети закључци документовани и имплементирани;
- Да ли постоји потреба да се ревидирају природа, рокови и обим обављеног посла;
- Да ли обављени посао подржава донете закључке и да ли је адекватно документован;
- Да ли су прикупљени докази довољни и да ли адекватно подржавају извештај; и
- Да ли су испуњени циљеви процедура ангажовања.

*Консултације* (видети параграф 34)

A36. Консултације укључују дискусију на одговарајућем професионалном нивоу, са стручно оспособљеним појединцима у фирми или ван ње.

A37. За консултације се користе адекватни истраживачки ресурси као и колективно искуство и техничка стручност фирме. Консултације помажу да се промовише квалитет и унапреди примена професионалног расуђивања. Адекватно признавање консултација у политикама и процедурама фирме помаже промовисању културе у којој се консултације признају као нешто позитивно и подстичу се запослени да се консултују о комплексним или спорним питањима.

A38. Ефективне консултације о значајним техничким, етичким и другим питањима унутар фирме или, када је то применљиво, ван фирме, могу да се постигну када:

- консултант има на располагању све релевантне чињенице што му омогућује да пружи савет базиран на правим информацијама;
- консултант има одговарајуће знање, функцију или искуство, и када су закључци консултација адекватно документовани и имплементирани.

A39. Документација о консултацијама са другим професионалцима о комплексним или спорним питањима која је довољно потпуна и детаљна доприноси разумевању:

- предмета консултација; и

- резултата консултација, укључујући све донете одлуке, основу за те одлуке и начин имплементације.

Разматрања специфична за мање фирме

A40. Фирма која има потребу за екстерним консултацијама, на пример фирма која нема адекватне интерне ресурсе, може да искористи саветодавне услуге које пружају:

- друге фирме;
- професионална и регулаторна тела;
- комерцијалне организације које пружају релевантне услуге контроле квалитета.

Пре доношења одлуке о тражењу таквих услуга, разматрање компетентности и могућности екстерног пружаоца услуга помаже фирми да одлучи да ли он има одговарајуће квалификације за те сврхе.

*Контролни преглед квалитета ангажовања*

Критеријуми за контролни преглед квалитета ангажовања (видети параграф 35(6))

A41. Критеријуми за утврђивање која ангажовања, осим ревизија финансијских извештаја котираних ентитета, треба да се подвргну контролном прегледу квалитета ангажовања, могу да буду неки од наведених:

- Природа ангажовања, укључујући и то до које мере обухвата питање јавног интереса;
- Идентификација неуобичајених околности или ризика у ангажовању или групи ангажовања;
- Да ли закони или регулатива налажу спровођење прегледа контроле квалитета ангажовања.

Природа, време и обим контролног прегледа квалитета ангажовања (видети параграфе 36–37)

A42. Извештај о ангажовању се не датира све до завршетка контролног прегледа квалитета ангажовања. Међутим, документација о контролном прегледу квалитета ангажовања може да се комплетира и након датума извештаја.

A43. Благовременим спровођењем контролног прегледа квалитета ангажовања у одговарајућим стадијумима ангажовања значајна питања могу без одлагања да се реше на задовољство вршиоца контролног прегледа квалитета на датум извештаја или пре њега.

A44. Обим контролног прегледа квалитета ангажовања може, између осталог, да зависи од сложености ангажовања, тога да ли је ентитет котиран и од ризика да извештај можда не одговара околностима. Спровођење контролног прегледа квалитета ангажовања не умањују одговорност партнера у ангажовању.

Контролни преглед квалитета ангажовања котираног ентитета (видети параграф 38)

A45. Друга питања релевантна за евалуацију значајних расуђивања до којих је дошао тим на ангажовању, а која треба да буду размотрена у оквиру контролног прегледа квалитета ангажовања ревизије финансијских извештаја котираног ентитета, укључују следећа питања:

- Значајни ризици идентификовани током ангажовања и одговори на те ризике;
- Расуђивања, нарочито у вези са материјалним значајем и значајним ризицима;
- Значај и размештај исправљених и неисправљених погрешних изјава идентификованих током ангажовања;
- Питања о којима треба обавестити руководство и лица овлашћена за управљање и, када је то применљиво, друге стране као што су регулаторна тела;

Ова остала питања, у зависности од околности, могу да се примене у контролном прегледу квалитета ангажовања ревизије финансијских извештаја осталих ентитета, као и за прегледе финансијских извештаја и друга ангажовања на основу којих се пружа уверавање и ангажовања пружања сродних услуга.

Разматрања специфична за ревизијске организације јавног сектора

A46. Иако се не ради о котираним ентитетима, на начин на који су описани у параграфу А16, поједини ентитети који припадају јавном сектору могу имати довољан значај да треба да се спроведе контролни преглед квалитета ангажовања.

*Критеријуми подесности лица која врше преглед контроле квалитета ангажовања*

Довољна и адекватна техничка стручност, искуство и надлежност (видети параграф 39(а))

A47. Довољност и адекватност техничке стручности, искуства и овлашћења зависе од околности ангажовања. На пример, вршилац контролног прегледа квалитета ангажовања ревизије финансијских извештаја котираног ентитета ће вероватно бити појединац са довољним и адекватним искуством и овлашћењем да буде партнер у ангажовању ревизије финансијских извештаја котираних ентитета.

Консултације се вршиоцем контролног прегледа квалитета ангажовања (видети параграф 39(б))

A48. Партнер у ангажовању може да консултује вршиоца контролног прегледа квалитета ангажовања током ангажовања, на пример, да се утврди да ли ће расуђивање партнера у ангажовању бити прихватљиво за вршиоца контролног прегледа квалитета ангажовања. Таквим консултацијама избегава се идентификација разлика у мишљењима у последњим стадијумима ангажовања и не компромитује се подесност вршиоца контролног прегледа квалитета ангажовања да врши преглед. Када природа и обим консултација постану значајне, објективност вршиоца контролног прегледа квалитета ангажовања може бити компромитована ако тим у ангажовању и сам вршилац контролног прегледа квалитета ангажовања не улажу напор да се одржи објективност вршиоца прегледа. Када то није могуће, други појединац унутар фирме или квалификована екстерна особа може бити именована да преузме улогу било вршиоца контролног прегледа квалитета ангажовања или особе са којом се обавља консултација о ангажовању.

Објективност лица које врши контролни преглед квалитета ангажовања (видети параграф 40)

A49. Од фирме се захтева да успостави политике и процедуре осмишљене у циљу одржавања објективности вршиоца контролног прегледа квалитета ангажовања. У складу са тим, такве политике и процедуре омогућавају да вршилац контролног прегледа квалитета ангажовања:

- Када је то применљиво, не буде биран од стране партнера у ангажовању;
- Не учествује на други начин у ангажовању током трајања прегледа;
- Не доноси одлуке уместо тима који ради на ангажовању; и
- Не подлеже другим разматрањима која би могла да угрозе објективност вршиоца прегледа.

Разматрања специфична за мање фирме

A50. Можда неће бити применљиво да, у случајевима када фирме имају мало партнера, партнер у ангажовању не буде укључен у одабир вршиоца контролног прегледа квалитета ангажовања. Екстерне особе са адекватним квалификацијама могу да се ангажују када практичари-појединци или мале фирме идентификују потребу за контролним прегледом квалитета ангажовања. Насупрот томе, неки практичари-појединци или мале фирме могу да пожелеле да користе друге фирме за вршење контролног прегледа квалитета ангажовања. У случајевима када фирма ангажује екстерне особе за одговарајућим квалификацијама, примењују се захтеви из параграфа 39–41 и смернице из параграфа A47–A48.

Разматрања специфична за ревизијске организације јавног сектора

A51. У јавном сектору, ревизор који је одређен законом (на пример, генерални ревизор или друго квалификовано лица које је наменовано генерални ревизор) може да има улогу еквивалентну улози коју има партнер у ангажовању са општом одговорношћу за ревизију у јавном сектору. У таквим околностима, када је то применљиво, избор вршиоца контролног прегледа квалитета ангажовања обухвата разматрање потребе за независношћу од ентитета над којим се врши ревизија и способност вршиоца контролног прегледа квалитета ангажовања да обезбеди објективну процену.

*Разлике у мишљењу* (видети параграф 43)

A52. Ефективни поступци подстичу идентификацију разлика у мишљењима у раној фази, дају јасне смернице у погледу корака које треба предузети након тога, и захтевају документацију у вези превазилажења разлика и имплементацију закључака.

A53. Поступци за решавање ових разлика могу да укључују консултације са другим практичарем или фирмом, или професионалним или регулаторним телом.

*Документација о ангажовању*

Комплетирања коначног досијеа ангажовања (видети параграф 45)

A54. Рокови у којима коначни досијеи одређених врста ангажовања морају да буду комплетирани могу да буду одређени законом или регулативом. Када то није случај, параграф 45 захтева од фирме да утврде рокове који одражавају потребу да се коначни досије ангажовања

благовременно комплетира. У случају ревизије, на пример, тај рок обично није дужи од 60 дана после датума извештаја ревизора.

A55. Када се објављује два или више различитих извештаја у односу на исто предметно питање датог ентитета, политике и процедуре фирме у вези са роковима за комплетирање коначног досијеа ангажовања се примењују за сваки извештај као да се ради о посебном ангажовању. То може, на пример, бити случај када фирма објављује извештај ревизора о финансијским информацијама компоненте за сврхе консолидације групе, а накнадно, извештај ревизора о истим финансијским информацијама за законом прописане сврхе.

Поверљивост, сигурност, интегритет, доступност и могућност поновног коришћења документације ангажовања (видети параграфе A56–A59)

A56. Релевантни етички захтеви успостављају обавезу да особље фирме у сваком тренутку поштује поверљивост информација које се налазе у документацији ангажовања, осим ако не постоји посебно одобрење клијента да се информације објаве или законска или професионална обавеза да се то уради. Специфични закони или регулатива могу да наметну додатне обавезе особљу фирме у погледу поверљивости информација о клијенту, нарочито када су у питању подаци личне природе.

A57. Без обзира на то да ли је документација ангажовања у папирној, електронској или некој другој форми, интегритет, доступност и могућност поновног коришћења основних података може да буде угрожена уколико документација може да се измени, да се подаци обришу или додају без знања фирме. Сходно томе, контроле које фирма осмишљава и спроводи да би се избегле неовлашћене промене или губитак документације ангажовања могу да укључују следеће:

- Омогућавање утврђивања ко је и када израдио, мењао или прегледао документацију ангажовања;
- Заштита интегритета података у свим фазама ангажовања, посебно када се информације размењују са тимом који ради на ангажовању или са трећим странама путем Интернета;
- Спречавање неовлашћених измена документације ангажовања; и
- Омогућавање тиму који ради на ангажовању и другим овлашћеним лицима да приступи документацији ангажовања како би адекватно могли да испуњавају своју одговорности.

A58. Контроле које фирма осмишљава и имплементира да би се одржала поверљивост, сигурност, интегритет, доступност и могућност поновног коришћења документације ангажовања могу да укључују следеће:

- Употреба лозинке коју знају чланови тима који ради на ангажовању како би се приступ електронској документацији ангажовања ограничио на ауторизоване кориснике;
- Адекватне рутине за прављење резервних копија електронске документације ангажовања у одговарајућим фазама ангажовања;
- Поступци за правилну расподелу документације ангажовања члановима тима на почетку ангажовања, обраду током ангажовања и прикупљање на крају ангажовања;
- Поступци за ограничавање приступа документацији ангажовања у папирној форми и одговарајућа дистрибуција и безбедно чување документације.

A59. Из практичних разлога, оригинална папирна документација може да се скенира како би се укључила у фајлове са документацијом ангажовања. У таквим случајевима, процедуре фирме осмишљене у циљу одржања интегритета, доступности и могућности поновног коришћења документације, може да укључи следеће захтеве од тимова који раде на ангажовању:

- Креирање скенираних копија које одражавају цео садржај оригиналне папирне документације, укључујући ручне потписе, унакрсне референце и коментаре;
- Интегрисање скенираних копија у фајлове са документацијом о ангажовању, укључујући и индексирање и одобравање скенираних копија, по потреби; и
- Омогућавање преузимања и штампања скенираних копија, по потреби.

Могу да постоје законски, регулаторни или други разлози због којих фирма чува оригиналну папирну документацију која је скенирана.

Чување документације ангажовања (видети параграф 47)

A60. Потребе фирме у вези са чувањем документације ангажовања и период чувања зависе од природе ангажовања и околности у којима се налази фирма, на пример, од тога да ли је

документација ангажовања потребна да би се сачувала евиденција о предметним питањима која су од трајног значаја за будућа ангажовања. Период чувања зависи и од других фактора, на пример, да ли је локалним законима и регулативом прописан период чувања документације за одређене врсте ангажовања или, у одсуству специфичних законских или регулаторних захтева постоје општеприхваћени периоди чувања у правном систему.

А61. У конкретном случају ангажовања на ревизији, период чувања обично није краћи од пет година од датума ревизоровог извештаја или, ако је каснији, од датума извештаја ревизора групе.

А62. Процедуре које фирма усваја и примењује за чување документације ангажовања укључују оне које, током периода чувања, омогућавају испуњавање захтева из параграфа 47:

- Омогућавање проналажења и приступа документацији ангажовања током периода чувања, посебно у случају електронске документације пошто се примењене технологије могу надоградити или променити током времена;
- Обезбеђивање, када је то потребно, евиденције промена у документацији ангажовања након што су фајлови комплетирани; и
- Омогућавање овлашћеним лицима да приступе и прегледају специфичне делове документације ангажовања документација у циљу контроле квалитета или у друге сврхе.

Власништво над документацијом ангажовања

А63. Осим ако није другачије одређено законом или регулативом, документација ангажовања је власништво фирме. Фирма може да, по сопственом нахођењу, делове или изводе из документације ангажовања стави на располагање клијентима, под условом да такво откривање не угрози валидност обављеног посла или, у случају ангажовања којим се пружа уверавање, независност фирме или њеног особља.

#### **Надзор**

*Надзор фирминих политика и процедура контроле квалитета (видети параграф 48)*

А64. Сврха надзора усклађености са политикама и процедурама контроле квалитета је евалуација:

- Поштовања професионалних стандарда и релевантних законских и регулаторних захтева;
- Да ли је систем контроле квалитета адекватно осмишљен и ефективно имплементиран;
- Да ли се политике и процедуре контроле квалитета адекватно примењују тако да извештаји које објављује фирма или партнери у ангажовању одговарају датим околностима.

А65. Континуирано разматрање и евалуација система контроле квалитета укључује следећа питања:

- Анализа:
  - Развоја професионалних стандарда и релевантних законских и регулаторних захтева и начина на који се они одражавају на фирмине политике и процедуре, када је то применљиво,
  - Писаних потврда усклађености са политикама и процедуре које се односе на независност;
  - Континуираног професионалног развоја, укључујући обуку; и
  - Одлука које се тичу прихватања и настављања односа са клијентом и конкретних ангажовања.

- Одређивање корективних мера које треба предузети и неопходних побољшања система, укључујући и коришћење повратних информација у фирминим политикама и процедурама које се односе на едукацију и обучавање.

- Комуникација са одговарајућим особљем фирме у вези са идентификованим слабостима система у контексту разумевања система или усклађености са њим.

- Активности накнадног праћења од стране адекватних кадрова фирме како би неопходне измене политика и процедуре контроле квалитета биле благовремено извршене.

А66. Политике и процедуре које се односе на циклус инспекција могу на пример одредити циклус који траје три године. Начин на који се организује циклус, укључујући и одређивање времена избора појединачних ангажовања, зависи од више фактора, међу којима су:

- Величина фирме;

- Број и локација филијала;
- Резултати претходних надзорних поступака;
- Степен овлашћења који имају кадрови и филијале (на пример, да ли поједине филијале имају овлашћење да спроводе инспекције или мора да их спроводи централа компаније).
- Природа и сложеност пословања и организације фирме;
- Ризици повезани са фирминим клијентима и конкретним ангажовањима.

A67. Процес инспекције обухвата избор појединачних ангажовања, од којих нека могу да буду одабрана а да тим који ради на ангажовању није претходно обавештен о томе. При одређивању обима инспекције, фирма може да узме у обзир обим или закључке програма независне екстерне инспекције. Међутим, програм независне екстерне инспекције не може да буде замена фирмином властитом програму надзора.

Разматрања специфична за мање фирме

A68. У случају малих фирми, процедуре надзора ће можда морати да врше појединци који су одговорни за осмишљавање и имплементацију фирминих политика и процедура контроле квалитета, или који су можда укључени у обављање контролних прегледа квалитета ангажовања. Фирма са ограниченим бројем запослених може да одлучи да користи одговарајуће квалификоване екстерне особе или другу фирму за обављање инспекција ангажовања и и других надзорних поступака. Као алтернативу, фирма може да направи аранжмане за поделу ресурса са другим релевантним организацијама у циљу олакшавања активности надзора.

*Обавештавање о недостацима* (видети параграф 50)

A69. Извештавање других особа осим партнера у ангажовању о идентификованим недостацима не мора да укључује идентификацију конкретних ангажовања, иако може бити случајева када таква идентификација може да буде неопходна за адекватно испуњавање одговорности осталих појединаца који нису партнери у ангажовању.

*Жалбе и примедбе*

Извори жалби и примедби (видети параграф 55)

A70. Жалбе и примедбе (не укључујући оне које су очигледно неозбиљне) могу да потичу из саме фирме или споља. Извори могу да буду кадрови фирме, клијенти или треће стране. Жалбе и примедбе могу да буду достављене члановима тима који ради на ангажовању или другим кадровима фирме.

Политике и процедуре истраге (видети параграф 56)

A71. Политике и процедуре успостављене за истрагу жалби и примедби могу, на пример, да укључују да партнер који врши функцију супервизора истраге:

- Поседује адекватно и довољно искуство;
- Поседује овлашћења унутар фирме; и
- Ни на који други начин није повезан са ангажовањем.

Партнер који врши функцију супервизора истраге може да затражи и правну помоћ, уколико је неопходно.

Разматрања специфична за мање фирме

A72. Можда неће бити применљиво да, у случајевима када фирме имају мало партнера, партнер који врши функцију супервизора истраге не буде укључен у ангажовање. Ове мале фирме и практичари појединци могу да користе услуге адекватно квалификованих екстерних особа или друге фирме за спровођење истрага жалби и примедби.

**Документација система контроле квалитета** (видети параграф 57)

A73. Облик и садржај документације којом се доказује рад сваког од елемената система контроле квалитета су ствар процене и зависе од више фактора, укључујући следеће:

- Величина фирме и број филијала,
- Природа и сложеност пословања и организације фирме.

На пример, велике фирме могу да користе електронске базе података за документовање питања као што су потврђивање независности, евалуације перформанси и резултати надзорних инспекција.

A74. Одговарајућа документација која се односи на надзор укључује следеће примере:

- Надзорне процедуре, укључујући процедуре за одабир комплетираних ангажовања над којима треба да се обави инспекција;
- Евиденција евалуације:
  - Поштовања професионалних стандарда и важећих законских и регулаторних захтева;
  - Да ли је систем контроле квалитета адекватно осмишљен и ефективно имплементиран; и
  - Да ли се фирмине политике и процедуре контроле квалитета адекватно примењују тако да извештаји који објављује фирма или партнер у ангажовању одговарају околностима.
- Идентификација уочених недостатака, евалуација њиховог утицаја и основа за одређивање да ли су потребне накнадне активности и које.

*Разматрања специфична за мање фирме*

A75. Мање фирме могу да користе неформалније методе у документовању система контроле квалитета као што су ручно вођене белешке, контролне листе и формулари.

-----  
*ISA 220, Контрола квалитета ревизије финансијских извештаја*

*Изрази „партнер у ангажовању”, „партнер” или „фирма” се користе и за њихове еквиваленте у јавном сектору у релевантним ситуацијама.*

*ISA 610 (ревидиран 2013. године) Коришћење резултата рада интерних ревизора, поставља ограничења у вези са коришћењем директне помоћи. Такође, назначено је да ревизору може бити забрањено законом или регулативом да прихвати директну помоћ од интерних ревизора. Према томе, коришћење директне помоћи је ограничено на ситуације када је експлицитно дозвољено. Према дефиницији из IESBA Кодекса.*

## **МЕЂУНАРОДНИ СТАНДАРД РЕВИЗИЈЕ 200 ОПШТИ ЦИЉЕВИ НЕЗАВИСНОГ РЕВИЗОРА И СПРОВОЂЕЊЕ РЕВИЗИЈЕ У СКЛАДУ СА МЕЂУНАРОДНИМ СТАНДАРДИМА РЕВИЗИЈЕ**

(Стандард важи за ревизије финансијских извештаја за периоде који почињу 15. децембра 2009. године или касније)

### **САДРЖАЈ**

Параграф

#### **Увод**

Делокруг овог ISA 1–2

Ревизија финансијских извештаја 3–9

Датум ступања на снагу 10

#### **Дефиниције 13**

##### **Захтеви**

Етички захтеви у вези са ревизијом финансијских извештаја 14

Професионални скептицизам 15

Професионално расуђивање 16

Довољност и адекватност ревизијских доказа и ревизијски ризик 17

Спровођење ревизије у складу са Међународним стандардима ревизије 18–24

#### **Примена и остала објашњења**

Ревизија финансијских извештаја A1–A13

Дефиниције A14-A15

Етички захтеви у вези са ревизијом финансијских извештаја A16–A19

Професионални скептицизам A20–A24

Професионално расуђивање A25–A29

Довољност и адекватност ревизијских доказа  
и ревизијски ризик А30–А54

Спровођење ревизије у складу са Међународним  
стандардима ревизије А55–А78

## **Увод**

### **Делокруг овог ISA**

1. Овај међународни стандард ревизије (ISA) се бави одговорношћу коју независни ревизор има приликом вршења ревизије финансијских извештаја у складу са Међународним стандардима ревизије. Овај стандард посебно успоставља опште циљеве независног ревизора, и објашњава карактеристике и делокруг ревизије која је осмишљена тако да ревизору омогући остварење ових циљева. У овом стандарду се такође објашњава делокруг, овлашћења и структура Међународних стандарда ревизије и садржи захтеве којима се установљава општа одговорност независног ревизора која се примењује на све ревизије, укључујући и обавезу рада у складу са Међународним стандардима ревизије. У даљем тексту ће се за независног ревизора користити термин „ревизор”.

2. Међународни стандарди ревизије су писани у контексту ревизије финансијских извештаја које врши ревизор. Уколико је то неопходно, они се могу прилагођавати у ситуацијама када се врши ревизија других финансијских информација из претходних периода. Међународни стандарди ревизије се не баве одговорностима ревизора које су можда дефинисане законом, регулативом или на неки други начин, на пример у вези са јавном понудом хартија од вредности. Такве одговорности се могу разликовати од оних које су прописане Међународним стандардима ревизије. Ревизор у таквим ситуацијама може сматрати неке аспекте Међународних стандарда ревизије корисним, а обавеза је ревизора да рад усклади са законским, регулативним и професионалним обавезама.

### **Ревизија финансијских извештаја**

3. Циљ ревизије је да повећа степен поверења које потенцијални корисници имају у финансијске извештаје. Ово се постиже на тај начин што ревизор изражава мишљење о томе да ли су финансијски извештаји, по свим битним питањима, састављени у складу са применљивим оквиром финансијског извештавања. У случају већине оквира за општу намену, изражава се мишљење да ли су финансијски извештаји истинито и објективно презентовани, по свим материјално значајним аспектима, односно дају истинит и објективан приказ у складу са тим оквиром. Ревизија која се спроводи у складу са Међународним стандардима ревизије и релевантним етичким захтевима омогућава ревизору да формира такво мишљење; (видети параграф А1).

4. Ревизији подлежу финансијски извештаји ентитета, које је припремило руководство ентитета под надзором лица овлашћених за управљање. Међународни стандарди ревизије не намећу одговорност руководству или лицима овлашћеним за управљање, и не побијају законе и прописе који регулишу њихову одговорност. Међутим, ревизија у складу са Међународним стандардима ревизије се спроводи уз претпоставку да је руководство, и где је то применљиво, лица овлашћена за управљање прихватила одређене одговорности које су кључне за спровођење ревизије. Ревизија финансијских извештаја не ослобађа руководство или лица овлашћена за управљање њихових одговорности. (видети параграфе А2–А11).

5. Као основу за мишљење ревизора, Међународни стандарди ревизије захтевају да ревизор у разумној мери стекне уверавање да финансијски извештаји, узети у целини, не садрже материјално погрешне исказе, било да је узрок криминална радња или грешка. Уверавање у разумној мери представља висок степен уверавања. То се постиже када ревизор прикупи довољно адекватних ревизијских доказа како би се ревизијски ризик (то јест ризик да ће ревизор дати неодговарајуће мишљење када су финансијски извештаји материјално погрешни) смањено на прихватљиво низак ниво. Међутим, уверавање у разумној мери не представља апсолутни степен уверавања, јер у ревизији постоје инхерентна ограничења, услед чега су ревизијски докази, на основу којих ревизор доноси закључке и на којима заснива своје мишљење, убедљиви али не и апсолутни. (видети параграфе А28–А52).

6. Ревизор примењује концепт материјалности приликом планирања и спровођења ревизије, као и приликом процене ефеката које идентификоване грешке имају на ревизију, као и утицај неисправљених грешака на финансијске извештаје. Углавном, грешке, укључујући и пропусте, се сматрају материјално значајним уколико се у разумној мери може очекивати да засебно или сумирано, утичу на економске одлуке корисника, које се доносе на основу ових финансијских извештаја. Процена материјалности се врши у складу са постојећим околностима, и на њу утиче ревизорово схватање потребе које корисници финансијских извештаја имају у погледу финансијских информација, као и величина и природа грешака или комбинација оба фактора. Мишљење ревизора се односи на финансијске извештаје у целини и стога ревизор није одговоран за проналажење грешака које нису материјално значајне за финансијске извештаје у целини.



7. Међународни стандарди ревизије садрже циљеве, захтеве и примену, као и други материјал којим се објашњава и помаже ревизору да стекне уверавање у разумној мери. Међународни стандарди ревизије захтевају да ревизор професионално расуђује и задржи професионални скептицизам током планирања и спровођења ревизије и, између осталог:

- Утврди и процени ризике од материјално погрешних исказа, било да су изазвани криминалном радњом или грешком, на основу разумевања ентитета и његовог окружења, укључујући и интерну контролу ентитета.
- Прибави довољно адекватних ревизијских доказа о томе да ли постоје материјално погрешни искази, путем осмишљавања и примене прикладних одговора на процењене ризике.
- Формира мишљење о финансијским извештајима које се базира на закључцима који доносе на основу прикупљених ревизијских доказа.

8. Форма мишљења које изражава ревизор ће зависти од применљивог оквира финансијског извештавања и применљивих закона и регулативе (видети параграфе А12–А 13).

9. Ревизор може такође имати одређене обавезе саопштавања и извештавања према корисницима, руководству, лицима овлашћеним за управљање или лицима ван ентитета, у вези са питањима који проистичу из ревизије. Ово може бити утврђено Међународним стандардима ревизије или применљивим законом или регулативом.

#### **Датум ступања на снагу**

10. Овај ISA важи за ревизије финансијских извештаја за периоде који почињу 15. децембра 2009. године или касније.

#### **Општи циљеви ревизора**

11. Приликом спровођења ревизије финансијских извештаја, циљеви ревизора су да:

(а) Стекне уверавање у разумној мери о томе да финансијски извештаји у целини немају материјално погрешне исказе, који су проузроковани криминалном радњом или грешком и на тај начин омогуће ревизору да изнесе мишљење о том да ли су финансијски извештаји припремљени, по свим материјалним значајним питањима, у складу са применљивим оквиром финансијског извештавања; и

(б) У складу са ревизорским налазима извести о финансијским извештајима и изврши саопштавања како се захтева Међународним стандардима ревизије.

12. У свим случајевима када се не може стећи уверавање у разумној мери, а квалификовано мишљење у извештају ревизора је, у датим околностима недовољно за сврху извештавања циљних корисника финансијских извештаја, Међународни стандарди ревизије налажу да се ревизор уздржи од изражавања мишљења или се повуче (да оставку) са ангажовања, у случајевима где је повлачење могуће у складу са применљивим законом или регулативом.

#### **Дефиниције**

13. За потребе Међународних стандарда ревизије, наведени појмови имају следеће значење:

(а) Применљиви оквир финансијског извештавања – Оквир финансијског извештавања усвојен од стране руководства и, по потреби, лица овлашћених за управљање, за сврхе припреме финансијских извештаја, који је прихватљив с обзиром на природу ентитета и циљ финансијских извештаја, или који се захтева законом или регулативом.

Појам „оквир фер презентације“ се односи на оквир финансијског извештавања који захтева усклађеност са захтевима оквира и:

(i) експлицитно или имплицитно потврђује да како би се постигла истинита и објективна (фер) презентација финансијских извештаја, може бити неопходно да руководство обезбеди додатна обелодањивања поред оних која се специфично захтевају оквиром; или

(ii) експлицитно потврђује да може бити неопходно да руководство одступи од захтева оквира како би се постигла истинита и објективна презентација финансијских извештаја. Очекује се да оваква одступања буду неопходна само у екстремно ретким ситуацијама.

Појам „оквир усклађености“ се користи за оквир финансијског извештавања који захтева усклађеност са захтевима оквира, али не садржи потврде из претходно наведених (i) и (ii).

(б) Ревизијски доказ – Ревизијски доказ представља све информације које је ревизор користио у току извођења закључака на којима заснива мишљење. Ревизијске доказе чине информације садржане у рачуноводственим евиденцијама, које чине подлогу за састављање финансијских извештаја, као и друге информације. За потребе Међународних стандарда ревизије:

(i) Довољност ревизијског доказа је мера квантитета ревизијских доказа. Квантитет неопходних ревизијских доказа зависи од процене ревизора о ризику постојања материјално погрешних исказа, као и од квалитета ревизијских доказа.

(ii) Адекватност ревизијског доказа је мера квалитета ревизијског доказа; то јест релевантности и поузданости у пружању подршке закључцима на којима се заснива мишљење ревизора.

(ц) Ревизијски ризик – Ризик да ће ревизор дати неодговарајуће мишљење када у финансијским извештајима постоје материјално погрешни искази. Ревизијски ризик је функција ризика материјално погрешних исказа и детекционог ризика.

(д) Ревизор – Израз који означава особу или особе које врше ревизију, обично партнера на ангажовању или друге чланове тима који ради на ангажовању, или када је то случај фирму. Када ISA изричито налаже да партнер на ангажовању испуни неки услов или обавезу, користи се израз „партнер на ангажовању” а не „ревизор”. Изрази „партнер у ангажовању” или „фирма” се користе и за њихове еквиваленте у јавном сектору у релевантним ситуацијама.

(е) Детекциони ризик – Ризик да поступци ревизора у циљу смањења ревизијског ризика на прихватљив ниво неће резултати откривањем погрешног исказа који постоји и који би могао да буде материјално значајан, појединачно или збирно са другим погрешним исказима.

(ф) Финансијски извештаји – Структурисани приказ историјских финансијских информација, укључујући обелодањивања, намењен за приказивање економских ресурса или обавеза ентитета у датом временском периоду или промене настале у неком периоду, у складу са оквиром финансијског извештавања. Појам „финансијски извештаји” се обично односи на комплетан сет финансијских извештаја утврђен захтевима применљивог оквира финансијског извештавања, али се може односити и на појединачни финансијски извештај. Обелодањивања обухватају објашњења или описе, која су захтевана, изричито допуштена или на други начин дозвољена применљивим оквиром финансијског извештавања, у самом финансијском извештају, или у напоменама, или укључене позивањем на референце и упућивања. (видети параграфе А14–А15)

(г) Историјске финансијске информације – Информације изражене у финансијским терминима које се односе на одређени ентитет и које првенствено потичу из рачуноводственог система тог ентитета, а тичу се економских догађаја који су се одиграли у претходном периоду или економских услова или околности у одређеним тренуцима у прошлости.

(х) Руководство – Једна или више особа које имају извршну одговорност за пословање ентитета. У неким правним системима, руководство чине и нека или сва лица овлашћена за управљање, на пример, извршни чланови управног одбора или власник-руководилац.

(и) Погрешни исказ – Разлика између износа, класификације, презентације или обелодањивања ставки приказаних у финансијским извештајима и износа, класификације, презентације или обелодањивања која се захтевају да би та ставка била у складу са применљивим оквиром финансијског извештавања. Погрешни исказ може бити проузрокован грешком или криминалном радњом.

У случајевима када ревизор изражава мишљење о томе да ли су финансијски извештаји истинито и објективно приказани, по свим материјално значајним питањима, односно дају истинит и објективан приказ, погрешни искази такође укључују корекције износа, класификација, презентација или обелодањивања, који су, по мишљењу ревизора, неопходне како би финансијски извештаји били истинито и објективно приказани, по свим материјално значајним питањима, односно давали истинит и објективан приказ.

(ј) Претпоставка која се односи на одговорност руководства и, где је то случај, лица овлашћених за управљање, на којој се заснива спровођење ревизије – Претпоставка да руководство и, где је то случај, лица овлашћена за управљање прихватају и разумеју да имају следеће одговорности које су кључне за спровођење ревизије у складу са Међународним стандардима ревизије. То је одговорност:

(i) за припрему финансијских извештаја у складу са применљивим оквиром финансијског извештавања, укључујући и њихову објективну и истиниту презентацију када је то релевантно;

(ii) за интерну контролу за коју руководство, и када је то применљиво, лица овлашћена за управљање, одреде да је неопходна да се омогући припрема финансијских извештаја који не садрже материјално погрешне исказа настале грешком или услед криминалне радње; и

(iii) да омогуће ревизору:

а. Приступ свим информацијама за које руководство, или где је то применљиво, лица овлашћена за управљање зна да су релевантне за припрему финансијских извештаја, што укључује евиденцију, документацију и остале податке;

б. додатне информације које ревизор може да затражи од руководства, и када је то адекватно од лица овлашћених за управљање, за потребе ревизије; и

ц. неограничени приступ особама у оквиру ентитета од којих је по мишљењу ревизора неопходно прибавити ревизијске доказе.

У случају оквира фер презентације, (и) горе наведена дефиниција може да се преформулише у „за припрему и објективну и истиниту презентацију финансијских извештаја у складу са оквиром финансијског извештавања“, или „за припрему финансијских извештаја који дају истинит и објективан приказ у складу са оквиром финансијског извештавања“.

Уместо израза „претпоставка која се односи на одговорност руководства и, где је то случај, лица су овлашћених за управљање, на основу које се врши ревизија“ може да се користи само „претпоставка“.

(к) Професионално расуђивање – Примена релевантне обуке, знања и искуства у контексту који одређује ревизија, рачуноводство и етички стандарди, при доношењу одлука базираних на информацијама о правцима деловања, који су адекватни у датим околностима ангажовања на ревизији.

(л) Професионални скептицизам – Став који укључује испитивачки ум, опажање околности које могу да укажу на могуће погрешне исказе проузроковане криминалном радњом или грешком, као и критичка процена ревизијских доказа.

(м) Уверавање у разумној мери – У контексту ревизије финансијских извештаја висок степен уверавања али не и апсолутно уверавање.

(н) Ризик материјално значајног погрешног исказа – Ризик да финансијски извештаји пре ревизије садрже материјално значајне погрешне исказе. Овај ризик се састоји од две компоненте, описане у наставку текста на нивоу тврдње:

(i) Инхерентни ризик (ризик по природи ствари) – Подложност тврдње која се односи на класу трансакције, салдо рачуна или обелодањивање, погрешним исказима који, појединачно, или збирно са другим погрешним исказима могу бити материјално значајне, пре разматрања било које повезане контроле.

(ii) Контролни ризик (ризик да контроле не функционишу) – Контролни ризик представља ризик да интерне контроле ентитета неће правовремено спречити или открити и исправити погрешан исказ који може настати у оквиру неке тврдње која се односи на класу трансакција, салдо рачуна или обелодањивање, а који појединачно или збирно са другим погрешним исказима може бити материјално значајан.

(о) Лица овлашћена за управљање – особа(е) или организација(е) (на пример, повереник) са обавезом надгледања стратешког усмерења ентитета и обавезама у погледу одговорности ентитета. Ово укључује надгледање процеса финансијског извештавања. У неким правним системима, лица овлашћена за управљање могу укључивати и руководство, на пример извршни чланови управног одбора, или власник-руководилац.

#### **Захтеви**

##### **Етички захтеви у вези са ревизијом финансијских извештаја**

14. Ревизор, приликом ангажовања на ревизији финансијских извештаја, поступа у складу са релевантним етичким захтевима, укључујући и оне који се тичу независности. (видети параграфе А16–А19)

##### **Професионални скептицизам**

15. Ревизор планирати и спроводи ревизију уз професионални скептицизам, узимајући у обзир да могу постојати околности које доводе до материјално погрешних исказа у финансијским извештајима. (видети параграфе А20–А24).

##### **Професионално расуђивање**

16. Ревизор користи професионално расуђивање приликом планирања и спровођења ревизије финансијских извештаја. (видети параграфе А25–А29).

##### **Довољност и адекватност ревизијских доказа и ревизијски ризик**

17. Да би стекао уверавање у разумној мери, ревизор прибавља довољно одговарајућих ревизијских доказа, како би се ревизијски ризик свео на прихватљив ниво и тако омогућио доношење разумних закључака на којима се заснива ревизорско мишљење. (видети параграфе А30–А54).

## **Спровођење ревизије у складу са Међународним стандардима ревизије**

*Усклађеност са Међународним стандардима ревизије релевантним за ревизију*

18. Ревизор поступа у складу са Међународним стандардима ревизије који су релевантни за ревизију. Међународни стандард је релевантан за ревизију када је тај стандард на снази и постоје околности којима се бави тај ISA. (видети параграфе А55–А59)

19. Ревизор треба да разуме комплетан текст Међународног стандарда ревизије, укључујући и његову примену и додатни материјал, разуме циљеве и правилно спроведе захтеве. (видети параграфе А60–А68)

20. Ревизор не наводи усклађеност са Међународним стандардима ревизије у ревизорском извештају, уколико није испунио све захтеве овог стандарда и свих осталих Међународних стандарда ревизије који су релевантни за ревизију.

*Циљеви наведени у појединачним Међународним стандардима ревизије*

21. Како би се постигли општи циљеви ревизора, приликом планирања и спровођења ревизије, ревизор треба да користи циљеве који су наведени у релевантним Међународним стандардима ревизије, узимајући у обзир међусобну условљеност Међународних стандарда ревизије, како би: (видети параграфе А69–А71)

(а) Утврдио да ли је, поред оних које захтевају Међународни стандарди ревизије, неопходно спровођење додатних ревизијских поступака како би се испунили циљеви наведени у Међународним стандардима ревизије, и (видети параграф А72)

(б) Проценио да ли је прикупљено довољно одговарајућих ревизијских доказа. (видети параграф А73)

*Усклађеност са релевантним захтевима*

22. У складу са параграфом 23, ревизор ће радити у складу са свим захтевима Међународних стандарда ревизије, осим уколико приликом ревизије:

(а) Целокупан Међународни стандард ревизије није релевантан; или

(б) Захтев није релевантан јер је условљен а тај услов не постоји (видети параграфе А74–А75)

23. У изузетним околностима, ревизор може проценити да је неопходно да одступи од релевантног захтева у Међународном стандарду ревизије. У таквим околностима, ревизор спроводи алтернативни ревизијски поступак како би постигао циљ тог захтева. Потреба да ревизор одступи од релевантног захтева се очекује само у ситуацији када се тај захтев односи на посебну процедуру коју треба спровести а у посебним околностима ревизије, та процедура би била неефикасна у постизању циља тог захтева. (видети параграф А76).

*Неуспех у остварењу циља*

24. Уколико се циљ из релевантног Међународног стандарда ревизије не може постићи, ревизор процењује да ли то спречава ревизора да постигне укупне циљеве и од ревизора се очекује да, у складу са Међународним стандардима ревизије, модификује мишљење ревизора или се повуче из ангажовања (у случајевима где је повлачење могуће у складу са применљивим законом и регулативом). Неуспех у остварењу циља представља значајно питање које је неопходно документовати у складу са ISA 230; (видети параграфе А77–А78)

\* \* \*

## **Примена и остала објашњења**

### **Ревизија финансијских извештаја**

*Делокруг ревизије (видети параграф 3)*

А1. Мишљење ревизора о финансијским извештајима се бави тиме да ли су финансијски извештаји припремљени, по свим материјално значајним аспектима, у складу са применљивим оквиром финансијског извештавања. Такво мишљење је заједничко свим ревизијама финансијских извештаја. Мишљене ревизора не садржи уверавање, на пример, о будућој одрживости ентитета или ефикасности или ефективности рада руководства у управљању пословањем ентитета. У неким правним системима, међутим, применљиви закон или регулатива може налагати да ревизори доставе мишљење о посебним питањима, као што је ефикасност интерне контроле, или доследност посебних извештаја руководства са финансијским извештајима. Док Међународни стандарди ревизије садрже захтеве и упутства у вези са тим питањима, у оној мери која је релевантна за креирање мишљења о финансијским извештајима, ревизор би био у обавези да спроведе додатни рад уколико има одговорност да изнесе таква мишљења.

*Припрема финансијских извештаја (видети параграф 4)*

А2. Закон или регулатива може утврдити одговорност руководства и, где је то применљиво, лица овлашћених за управљање у вези са финансијским извештавањем. Међутим, обим ових

одговорности, или начин на који су оне описане, може се разликовати у различитим правним системима. Упркос разликама, ревизија у складу са Међународним стандардима ревизије се спроводи под претпоставком да руководство, и где је то применљиво, лица која су задужена за управљање разумеју и прихватају да имају одговорност:

(а) за припрему финансијских извештаја у складу са применљивим оквиром финансијског извештавања, укључујући, где је то релевантно истиниту и објективну презентацију;

(б) за интерну контролу за коју руководство или где је то применљиво, лица која су задужена за управљање, сматрају да је неопходна ради припреме финансијских извештаја који не садрже материјално погрешне исказе, било да је узрок криминална радња или грешка; и

(ц) Да омогуће ревизору:

(i) Приступ свим информацијама за које руководство, или где је то применљиво, лица овлашћена за управљање сматрају да су релевантне за припрему финансијских извештаја, што укључује евиденције, документацију и остале податке;

(ii) Добијање додатних информација које ревизор може захтевати од руководства, или где је то случај, лица овлашћених за управљање, за потребе ревизије; и

(iii) Неограничени приступ особама у оквиру ентитета од којих је по мишљењу ревизора неопходно прибавити ревизијске доказе.

A3. Припрема финансијских извештаја од стране руководства или где је то применљиво, лица овлашћених за управљање, захтева следеће:

- Идентификацију применљивог оквира финансијског извештавања, у контексту релевантних закона и регулативе.

- Припрему финансијских извештаја у складу са тим оквиром.

- Укључивање адекватног описа тог оквира у финансијске извештаје.

Припрема финансијских извештаја захтева од руководства да користе своје професионално расуђивање приликом рачуноводствених процена које треба да буду у складу са околностима, као и да одаберу и примене адекватну рачуноводствену политику. Ово професионално расуђивање мора бити у складу са применљивим оквиром финансијског извештавања.

A4. Финансијски извештаји се могу припремити у складу са оквиром финансијског извештавања како би се задовољиле:

- Уобичајене потребе широког круга корисника за финансијским информацијама (то јест „финансијски извештаји опште намене“); или

- Потребе посебних корисника за финансијским информацијама (то јест „финансијски извештаји посебне намене“).

A5. Применљиви оквир финансијског извештавања често подразумева стандарде финансијског извештавања који су установљени од стране овлашћене и признате организације за успостављање стандарда, или законским или регулативним захтевима. У неким случајевима, применљиви оквир финансијског извештавања може укључивати и стандарде финансијског извештавања који су установљени од стране овлашћене и признате организације за успостављање стандарда, као и законске и регулативне захтеве. Други извори могу пружити усмерења у вези са применом применљивог оквира финансијског извештавања. У другим случајевима, применљиви оквир финансијског извештавања може укључивати те друге изворе, или се може састојати само од таквих извора. Такви извори могу да укључују:

- Правно и етичко окружење, укључујући статуте, прописе, судске одлуке и професионалне етичке обавезе у вези са рачуноводственим питањима;

- Рачуноводствена тумачења објављена од организације за успостављање стандарда, као и регулаторне и професионалне организације;

- Објављене ставове о новим рачуноводственим питањима објављена од организације за успостављање стандарда, као и регулаторне и професионалне организације;

- Општа и пракса привредне гране која је прихваћена и преовлађујућа; и

- Литературу из области рачуноводства.

Где постоји конфликт између оквира финансијског извештавања и извора из којих се може добити податак о примени, или између извора који укључују оквир финансијског извештавања, преовлађујућим се сматра извор највећег ауторитета.

A6. Захтеви применљивог оквира финансијског извештавања одређују облик и садржај финансијских извештаја. Иако можда овај оквир не наглашава како рачуноводствено обухватити или обелоданити све трансакције или догађаје, он обично садржи довољан број принципа који могу служити као основа за развој и примену рачуноводствених политика које су доследне концептима на којима се заснивају захтеви оквира.

A7. Неки оквири финансијског извештавања представљају оквире фер презентације, док су други оквири усклађености. Оквири финансијског извештавања који првенствено укључују стандарде финансијског извештавања које је установила надлежна или прихваћена организација за објављивање стандарда које треба да користе ентитети за припрему финансијских извештаја опште намене су намењени фер презентацији, као на пример, Међународни стандарди финансијског извештавања (IFRS) које објављује Одбор за међународне рачуноводствене стандарде (IASB).

A8. Захтеви применљивог оквира финансијског извештавања такође одређују шта се сматра комплетним сетом финансијских извештаја. У случају постојања више оквира, намена финансијских извештаја је да пружи информације о финансијској позицији, финансијским перформансама и токовима готовине ентитета. За такве оквире, комплетан сет финансијских извештаја би се састојао од биланса стања; биланса успеха; извештаја о променама на капиталу; извештаја о токовима готовине и повезаних напомена. У неким другим оквирима финансијског извештавања, појединачни финансијски извештај и повезане напомене могу чинити комплетан сет финансијских извештаја:

- На пример, у Међународном рачуноводственом стандарду за јавни сектор (IPSAS) „Финансијско извештавање према готовинској основи“ које је објавио Одбор за међународне рачуноводствене стандарде за јавни сектор, наводи се да је, када ентитет из јавног сектора припрема своје финансијске извештаје у складу са овим IPSAS-ом, примарни финансијски извештај је извештај о приливима и одливима готовине.

- Други примери појединачних финансијских извештаја, где уз сваки иду повезане напомене, су:

- Биланс стања
- Биланс успеха или извештај о пословању
- Извештај о нераспоређеној добити
- Извештај о токовима готовине
- Извештај о имовини и обавезама које не укључују власнички капитал
- Извештај о променама власничког капитала
- Биланс прихода и расхода
- Извештај о пословању по производним линијама.

A9. ISA 210 одређује захтеве и пружа упутства за утврђивање прихватљивости применљивог оквира финансијског извештавања. ISA 800 (ревидиран) се бави специјалним ситуацијама када су финансијски извештаји припремљени у складу са оквиром за специјалне намене.

A10. Због значаја претпоставке за спровођење ревизије, као предуслов за прихватање ревизијског ангажовања, од ревизора се захтева да добије потврду од руководства, и где је то случај, од лица овлашћених за управљање, у ком се наводи да они разумеју и прихватају да имају одговорности које су наведене у параграфу А2.

Разматрања која су специфична за ревизију у јавном сектору

A11. Мандати за ревизију финансијских извештаја ентитета из јавног сектора могу бити шири од оних за друге ентитете. Као резултат, претпоставка, у вези са одговорностима руководства, на којој се заснива ревизија финансијских извештаја ентитета из јавног сектора може укључити додатне одговорности, као што је обавеза извршења трансакција и догађаја у складу са законом или другим прописима.

*Форма мишљења ревизора (видети параграф 8)*

A12. У мишљењу које изражава ревизор се наводи да ли су финансијски извештаји припремљени, по свим материјално значајним питањима, у складу са применљивим оквиром

финансијског извештавања. Форма мишљења ревизора, међутим зависи од применљивог оквира финансијског извештавања или другог релевантног закона или регулативе. Већина оквира финансијског извештавања садржи захтеве у вези са презентацијом финансијских извештаја; за такве оквири, *припрема* финансијских извештаја у складу са применљивим оквиром финансијског извештавања укључује и *презентацију*.

A13. У случајевима када оквир финансијског извештавања представља оквир фер презентације, што је углавном случај са финансијским извештајима опште намене, Међународни стандарди ревизије налажу да мишљење треба да буде о томе да ли су финансијски извештаји приказани истинито и објективно, по свим материјално значајним питањима, или да дају истинит и објективан приказ. У случајевима када је оквир финансијског извештавања оквир усклађености, мишљење треба да буде о томе да ли су финансијски извештаји припремљени, по свим материјално значајним аспектима, у складу са тим оквиром. Уколико није другачије наглашено, Међународни стандарди ревизије се односе на обе форме мишљења ревизора.

#### **Дефиниције**

*Финансијски извештаји* (видети параграф 13(ф))

A14. Неки оквири финансијског извештавања могу да користе другачије термине за економске ресурсе или обавезе ентитета. На пример, могу да се користе термини имовина и обавезе ентитета, а разлика између њих може бити означена као капитал или учешће у капиталу.

A15. Објашњења или описи чије укључење у финансијске извештаје се захтева применљивим оквиром финансијског извештавања, могу да се уграде тако што ће се унети референце којима се упућује на ове информације у другом документу, као што је извештај руководства или извештај о ризику. „Унет у садржај путем унакрсног упућивања” значи да је извршено унакрсно упућивање у финансијским извештајима према другом документу, али не од другог документа према финансијским извештајима. Ако применљиви оквир финансијског извештавања изричито не забрањује унакрсно упућивање на место где се могу наћи објашњења или описи, а извршено је одговарајуће унакрсно упућивање, информације на које је упућено представљају део финансијских извештаја.

**Етички захтеви у вези са ревизијом финансијских извештаја** (видети параграф 14)

A16. Ревизор мора поштовати релевантне етичке захтеве, укључујући и оне који се тичу независности, приликом обављања ревизије финансијских извештаја. Релевантни етички захтеви обично чине Део А и Б „*Етичког кодекса за професионалне рачуновође*” Одбора за међународне етичке стандарде рачуновођа (IESBA Кодекс), који се тичу ревизије финансијских извештаја заједно за националним захтевима који су рестриктивнији.

A17. Део А Кодекса поставља основне принципе професионалне етике, која је релевантна за ревизора који обавља ревизију финансијских извештаја и пружа концептуални оквир за примену тих принципа. Основни принципи којих ревизор мора да се придржава у складу са Кодексом су:

- (а) Интегритет;
- (б) Објективност;
- (в) Професионална оспособљеност и дужна пажња;
- (г) Поверљивост; и
- (д) Професионално понашање.

Део Б IESBA-овог Кодекса илуструје примену концептуалног оквира у специфичним ситуацијама.

A18. У случају ревизијског ангажовања у јавном је интересу, а налаже га и IESBA Кодекс, да ревизор буде независан од ентитета који је предмет ревизије. У IESBA Кодексу се независност описује као независност ума и појаве. Независност ревизора од ентитета омогућава да ревизор формира ревизијско мишљење без утицаја који би могао да компромитује то мишљење. Независност позитивно утиче на способност ревизора да поступа с интегритетом, буде објективан и задржи став професионалног скептицизма.

A19. Међународни стандард контроле квалитета (ISQC)1, или национални захтеву који су бар подједнако захтевни, се баве одговорношћу фирме да успостави и одржава систем контроле квалитета за ревизијска ангажовања. ISQC 1 установљава одговорност фирме да успостави политику и процедуре које су осмишљене са наменом да пруже уверавање у разумној мери да фирма и њени запослени испуњавају релевантне етичке захтеве, укључујући и оне који се тичу независности. ISA 220 утврђује одговорност партнера на ангажовању у вези са релевантним етичким захтевима. Ово укључује сталну позорност, кроз посматрање и истражне радње, уколико је потребно, и обраћање пажње на индикаторе неусклађености са релевантним етичким захтевима од стране тима који ради на ангажовању, одређивање неопходних мера уколико партнер на ангажовању уочи да чланови тима који ради на ангажовању не испуњавају релевантне етичке

захтеве и формирање закључка о поштовању принципа независности који се односи на ревизијско ангажовање. У ISA 220 се прихвата да тим који ради на ангажовању има право да се ослони на фирмин систем контроле квалитета у испуњењу својих обавеза, а у вези са процедурама за контролу квалитета које се примењују на појединачно ангажовање ревизије, осим уколико информације добијене од фирме или друге стране не указују на супротно.

#### **Професионални скептицизам** (видети параграф 15)

A20. Професионални скептицизам подразумева обраћање пажње на, на пример:

- Ревизијске доказе који су у супротности са другим прибављеним ревизијским доказима.
- Информације које доводе у сумњу поузданост докумената и одговора на питања који ће се користити као ревизијски докази.
- Околности које могу указивати на могуће криминалне радње.
- Околности које указују да постоји потреба за додатним ревизијским процедурама, поред оних које су предвиђене Међународним стандардима ревизије.

A21. Задржавање професионалног скептицизма током поступка ревизије је неопходно уколико ревизор, на пример, жели да смањи ризик од:

- Превида неочекиваних околности.
- Сувишног уопштавања приликом доношења закључака у поступку ревизије.
- Коришћења неадекватних претпоставки приликом утврђивања природе, временског оквира и обима ревизијских процедура и процене резултата.

A22. Професионални скептицизам је неопходан ради критичке процене ревизијских доказа. Ово укључује испитивање контрадикторних ревизијских доказа и поузданост докумената и одговора на питања који су добијени од руководства и лица овлашћених за управљање. То такође подразумева разматрање довољности и адекватности прикупљених ревизијских доказа у светлу постојећих околности, на пример, у случају када постоје ризици од криминалних радњи, а само један документ, који је инхерентно осетљив на криминалну радњу, је једини подржавајући документ за материјално значајан износ у финансијском извештају.

A23. Ревизор може прихватити евиденцију и документацију као оригиналну уколико нема разлога да верује у супротно. Међутим, ревизор је у обавези да утврди поузданост информација које ће се користити као ревизијски доказ. У случају да постоји сумња у поузданост информације или постоје индиције о криминалним радњама (уколико се, на пример, уоче околности које наводе ревизора да поверује да документ није аутентичан или да су подаци у документу фалсификовани), Међународни стандарди ревизије налажу да ревизор настави истрагу како би утврдио које су модификације или додатне ревизијске процедуре неопходне како би се решила ова питања.

A24. Од ревизора се не може очекивати да занемари претходно искуство где су руководство ентитета и лица овлашћена за управљање показала интегритет и поступала искрено. Међутим, веровање да руководство ентитета и лица задужена за управљање имају интегритет и да су искрена, не ослобађа ревизора обавезе да задржи став професионалног скептицизма нити му дозвољава да се, приликом стицања уверавања у разумној мери задовољава ревизијским доказима који су неуверљиви.

#### **Професионално расуђивање** (видети параграф 16)

A25. Професионално расуђивање је од суштинског значаја за правилно спровођење ревизије, јер тумачење релевантних етичких захтева и Међународних стандарда ревизије и основане одлуке које је потребно донети током ревизије нису могуће без коришћења релевантног знања и искуства у вези са чињеницама и околностима. Професионално расуђивање је од посебног значаја приликом доношења одлука о:

- Материјалности и ревизијском ризику.
- Природи, временском оквиру и обиму ревизијских процедура које се користе да би се задовољи захтеви Међународних стандарда ревизије и прикупили ревизијски докази.
- Процени да ли је прикупљено довољно релевантних ревизијских доказа, и да ли нешто још треба да се уради како би се остварили циљеви Међународних стандарда ревизије и на тај начин, укупни циљеви ревизора.
- Процени професионалног расуђивања руководства у примени оквира финансијског извештавања ентитета.



- Доношењу закључака на основу прикупљених ревизијских доказа, на пример, анализи основаности процена које је вршило руководство у припреми финансијских извештаја.

A26. Најзначајнија карактеристика професионалног расуђивања, која се очекује од ревизора, је да ревизију врши ревизор чије образовање, знање и искуство су омогућили развој неопходне компетентности за разумне процене.

A27. Примена професионалног расуђивања у сваком појединачном случају се заснива на чињеницама и околностима које су познате ревизору. Консултације у вези са комплексним или спорним питањима током поступка ревизије, унутар тима који ради на ангажовању или између тима који ради на ангажовању и других лица на одговарајућем нивоу унутар и ван фирме, у складу са захтевима наведеним у ISA 220, помажу ревизору да донесе информисане и основане одлуке.

A28. Професионално расуђивање се може анализирати на основу тога да ли дата процена осликава компетентну примену ревизијских и рачуноводствених принципа и да ли је примерена, и у складу са чињеницама и околностима које су познате ревизору до датума извештаја ревизора.

A29. Професионално расуђивање треба да буде присутно током читавог трајања ревизије. Такође, мора постојати адекватна документација. У овом смислу, ревизор треба да припреми ревизијску документацију која је довољна да би искусни ревизор, који нема претходне везе са том ревизијом, разумео значајне професионалне процене које су вршене приликом доношења закључака у вези са важним питањима која су се јавила током ревизије. Професионално расуђивање се не сме користити као оправдање за одлуке које нису поткрепљене другим чињеницама и околностима ангажовања или са довољно одговарајућих ревизијских доказа.

**Довољност и адекватност ревизијских доказа и ревизијски ризик** (видети параграф 5 и 17)

*Довољност и адекватност ревизијских доказа*

A30. Ревизијски докази су неопходни као основа мишљења и извештаја ревизора. Они су по природи кумулативни и првенствено се прикупљају ревизијским процедурама, за време трајања ревизије. То, међутим, може укључивати и информације које се добијају из других извора као што су претходни поступци ревизије (под условом да је ревизор закључио да су се промене десиле након претходне ревизије, а могу утицати на исход текуће ревизије, или поступака контроле квалитета које обавља фирма за сврхе прихватања и наставка сарадње са клијентом. Као додаток другим изворима унутар и ван ентитета, рачуноводствени подаци ентитета су важан извор ревизијских доказа. Такође, информацију која може да се користи као ревизијски доказ може припремити експерт који је запослен у ентитету или га је ентитет ангажовао. Ревизијски докази се састоје од информација које подржавају и потврђују наводе руководства, али и информација које су у супротности са тим наводима. Такође, у неким случајевима, ревизор користи непостојање информација (на пример, руководство одбија да обезбеди захтеване податке) и то такође чини ревизијске доказе. Већи део рада ревизора приликом формирања мишљења се састоји у прикупљању и процени ревизијских доказа.

A31. Довољност и адекватност ревизијских доказа је у међусобној вези. Довољност је мера квантитета ревизијских доказа. Квантитет неопходних ревизијских доказа зависи од ревизорове процене ризика погрешног исказа (што је већи процењени ризик, то је више ревизијских доказа потребно) и такође, квалитета тих ревизијских доказа (што је бољи квалитет, то је мање доказа потребно). Међутим, прикупљање додатних ревизијских доказа не може да надомести лош квалитет.

A32. Адекватност је мера квалитета ревизијских доказа; то јест њихове релевантности и поузданости у поткрепљивању закључака на којима се заснива мишљење ревизора. Поузданост доказа зависи од њиховог извора и природе као и од конкретних околности у којима је добијен.

A33. Да ли је прикупљено довољно адекватних ревизијских доказа како би се ревизијски ризик свео на најнижи ниво, и на тај начин омогућило ревизору да доноси основане закључке и на њима заснива мишљење ревизора, зависи од професионалног расуђивања. ISA 500 и други релевантни Међународни стандарди ревизије постављају додатне захтеве и пружају додатна упутства за поступак ревизије, а у вези са поступцима ревизора који се тичу прикупљања довољно одговарајућих ревизијских доказа.

*Ревизијски ризик*

A34. Ревизијски ризик је функција ризика материјално погрешног исказа и откривање ризика. Процена ризика се заснива на ревизијским процедурама прикупљања неопходних информација за ту сврху и доказима који се прикупе током поступка ревизије. Процена ризика је питање професионалног расуђивања, а не питање прецизног мерења.

A35. У контексту Међународних стандарда ревизије, ревизијски ризик не укључује ризик да ће ревизор дати мишљење да су финансијски извештаји материјално погрешни онда када они то нису. Овај ризик је обично занемарујуће низак. Ревизијски ризик је технички термин који се

односи на поступак ревизије: не односи се на пословне ризике ревизора као што су губитак судског спора, негативан публицитет или други догађаји настали у вези са ревизијом финансијских извештаја.

Ризик материјално погрешног исказа

A36. Ризик материјално погрешног исказа може постојати на два нивоа:

- Нивоу целокупних финансијских извештаја; и
- Нивоу тврдње у оквиру класа трансакција, салда рачуна и обелодањивања.

A37. Ризик материјално погрешног исказа на нивоу целокупних финансијских извештаја представља ризик материјално погрешног исказа који је свепрожимајући у односу на финансијске извештаје у целини и потенцијално утиче на многе тврдње.

A38. Ризик материјално погрешног исказа на нивоу тврдње се процењује како би се проценила природа, временски оквир и обим даљих ревизијских поступака који се неопходни како би се прикупили адекватни ревизијски докази. На основу ових доказа, ревизор може дати мишљење о финансијским извештајима са прихватљиво ниским нивоом ревизијског ризика. Ревизори користе различите приступе како би постигли циљ процене ризика материјално погрешног исказа. На пример, ревизор може користити модел који одражава општу везу између делова ревизијског ризика у математичком смислу, да би одредио прихватљив ниво детекционог ризика. Неки ревизори сматрају такав модел корисним за сврху планирања поступка ревизије.

A39. Ризик материјално погрешног исказа на нивоу тврдње се састоји од две компоненте: инхерентног ризика и контролног ризика. Инхерентни и контролни ризик су ризици ентитета; они постоје независно од ревизије финансијских извештаја.

A40. Инхерентни ризик је већи за неке тврдње и повезане класе трансакција, салда рачуна или обелодањивања него за друге. На пример, може бити већи за сложеније калкулације или рачуне који се састоје од износа проистеклих из рачуноводствених процена које могу бити врло неизвесне. Спољне околности које условљавају настанак пословних ризика такође могу утицати на инхерентни ризик. На пример, технолошки развој може довести до застаревања одређеног производа, узрокујући да залихе буду подложније прецењивању. Фактори у ентитету и окружењу, који се односе на неколико или на све класе трансакција, салда рачуна и обелодањивања, могу утицати на инхерентни ризик везан за специфичну тврдњу. Ови фактори укључују, на пример, недостатак довољног обртног капитала за наставак пословања или опадајући тренд привредне гране који карактерише велики број пословних неуспеха.

A41. Контролни ризик је функција ефикасности система, примене и спровођења интерне контроле од стране руководства у циљу договора на ризике који угрожавају остварење циљева ентитета релевантних за израду финансијских извештаја. Међутим, интерна контрола, без обзира колико је добро осмишљена и спроведена, може само смањити, али не и елиминисати ризик материјално погрешних исказа, због инхерентних ограничења саме интерне контроле. Ово укључује, на пример, могућност људске грешке, заобилажење контрола путем договора или непримерено кршење овлашћења од стране руководства. У том смислу, увек ће постојати неки контролни ризик. Међународни стандарди ревизије дефинишу услове у којима ревизор мора, или може да тестира оперативну ефикасност контрола приликом утврђивања природе, временског оквира и обима суштинских процедура које треба спровести.

A42. Међународни стандарди ревизије обично не разматрају засебно инхерентни и контролни ризик, већ пре комбиновану процену „ризика материјално погрешног исказа“. Међутим, ревизор може вршити засебне или комбиноване процене инхерентног или контролног ризика, у зависности од одабране ревизијске технике или методологије и практичних потреба. Процена ризика материјално погрешног исказивања може се изразити квантитативно, на пример у виду процената, или квалитативно. У сваком случају, потреба ревизора да изврши одговарајућу процену ризика важнија је од разлике у приступима процени.

A43. ISA 315 (ревидиран) поставља захтеве и обезбеђује смернице за идентификацију и процену ризика од материјално значајног погрешног исказа у финансијским извештајима и на нивоу тврдње.

Детекциони ризик

A44. За дати ниво ревизијског ризика, прихватљиви ниво детекционог ризика је у обрнуто сразмерној вези са проценом ризика погрешног исказа на нивоу тврдње. На пример, што је већи ризик од материјално погрешног исказа, мањи је детекциони ризик који се може прихватити, и ревизору су неопходни убедљивији ревизијски докази.

A45. Детекциони ризик се односи на природу, временски рок и обим ревизијских поступака које ревизор одређује ради свођења ризика на прихватљиво низак ниво. То је, дакле, функција ефикасности ревизијске процедуре и њене примене од стране ревизора. Следећи фактори:

- Одговарајуће планирање;
- Прикладни одабир особља за тим који ради на ангажовању;
- Примена професионалног скептицизма; и
- Надзор и преглед рада извршеног током ревизије

повећавају ефикасност ревизијских процедура и поступака, побољшавају примену и смањују могућност да ће ревизор одабрати неодговарајућу ревизијску процедуру, погрешно спровести одговарајућу процедуру или погрешно протумачити резултате ревизије.

A46. ISA 300 и ISA 330 установљавају захтеве и пружају смернице за планирање ревизије финансијских извештаја и одговоре ревизора на процењене ризике. Детекциони ризик се, међутим, може само умањити, али не и елиминисати, због инхерентних ограничења ревизије. У складу са тим, неки детекциони ризик ће увек постојати.

#### *Инхерентна ограничења ревизије*

A47. Од ревизора се не очекује, нити он може свести ревизијски ризик на нулу, и зато не може добити апсолутно уверавање да у финансијским извештајима не постоје материјално погрешни искази проузроковани криминалним радњама или грешком. Узрок овога су инхерентна ограничења ревизије, која узрокују да је већи део ревизијских доказа, на основу којих ревизор доноси закључке и базира мишљење више уверљиве него апсолутне природе. Инхерентна ограничења ревизије су проузрокована:

- Природом финансијског извештавања;
- Природом ревизијских процедура; и
- Потребом да се ревизија изврши у разумном временском оквиру по разумној цени.

#### *Природа финансијског извештавања*

A48. Припрема финансијских извештаја захтева процену од стране руководства приликом примене захтева применљивог оквира финансијског извештавања ентитета на чињенице и околности у којима се налази ентитет. Штавише, многи елементи у финансијским извештајима захтевају субјективне одлуке или процене, или носе одређени степен неизвесности и може постојати већи број прихватљивих тумачења или процена. Као последица, неки елементи у финансијским извештајима су предмет инхерентне варијабилности која се не може елиминисати додатним ревизијским поступцима. На пример, ово је чест случај када су у питању одређене рачуноводствене процене. Међутим, Међународни стандарди ревизије захтевају да ревизор посебно размотри да ли су рачуноводствени процене разумне у контексту применљивог оквира финансијског извештавања и повезаних обелодањивања, као и на квалитативне аспекте рачуноводствених пракси ентитета, укључујући индикаторе могуће пристрасности у проценама које врши руководство.

#### *Природа ревизијских процедура*

A49. Постоје практична и правна ограничења могућности прикупљања ревизијских доказа. На пример:

- Постоји могућност да руководство или друга лица, намерно или ненамерно, не дају потпуне информације које су релевантне за припрему финансијских извештаја или које је тражио ревизор. С тога, ревизор не може бити сигуран да су подаци комплетни, иако је спровео ревизијске поступке да би добио уверавање да су прикупљене све релевантне информације.

- Криминална радња укључује софистициране и пажљиво организоване шеме прикривања. Стога ревизијски поступци који се користе за прикупљање ревизијских доказа могу бити неефикасни за откривање намерних погрешних исказа који укључују, на пример, фалсификовање докумената у дослуху више особа, који могу навести ревизора да поверује да су ревизијски докази валидни, када у ствари то нису. Ревизор није обучен, нити се од њега очекује да буде експерт за утврђивање аутентичности докумената.

- Ревизија није званична истрага наводног неправилног пословања. У складу са тим, ревизору нису дата правна овлашћења, као што су право на претрес, што би било неопходно за такву истрагу.

#### *Временски оквири за финансијско извештавање и однос цене и квалитета*

A50. Питања комплексности, времена или трошкова прибављања доказа нису валидан основ за неизвршавање неког ревизијског поступка, који се не може спровести на неки алтернативан начин или задовољавање ревизијским доказима који нису убедљиви. Адекватно планирање помаже у обезбеђивању довољно времена и ресурса за спровођење ревизије. Упркос томе, релевантност информација, а самим тим и њихова вредност, има тенденцију смањивања током времена, па се мора успоставити равнотежа између поузданости информација и њихове цене. Ово је назначено у одређеним оквирима финансијског извештавања (видети, на пример, IASB „Оквир за припрему и презентацију финансијских извештаја“). Корисници финансијских извештаја очекују да ревизор да мишљење о финансијским извештајима у разумном временском периоду и по прихватљивој цени, прихватајући да је неизводљиво да се обраде све информације које постоје или да се свако питање размотри до детаља на бази претпоставке да је свака информација погрешна или лажна све док се не докаже супротно.

A51. Сходно томе, ревизор треба да:

- Планира ревизију тако да се изврши на ефикасан начин;
- Усмери ревизијски рад ка областима где се очекује највећи ризик од материјално погрешних исказа, било да су проузроковани криминалном радњом или грешком, и сразмерно се мање треба усмерити на друге области; и
- Користи тестирање и друге начине за испитивање да ли има погрешних исказа у популацији.

A52. У погледу приступа који су описани у параграфу А51, Међународни стандарди ревизије садрже захтеве у вези са планирањем и спровођењем ревизије којима се захтева да ревизор, између осталог:

- Установи основ за идентификовање и процену ризика материјално погрешних исказа у финансијском извештају и различитим нивоима тврдњи, применом процедуре за процену ризика и других сличних активности, и
- Користи тестирање и друге методе за истраживање популације на начин који пружа ревизору разумну основу за доношење закључака о популацији.

Други фактори који утичу на инхерентна ограничења ревизије

A53. У случају неких тврдњи или ситуација, могући ефекти инхерентних ограничења на способност ревизора да уочи материјално погрешне исказе су веома значајни. Те тврдње или ситуације укључују следеће:

- Кривичне радње, посебно кривичне радње у које је укључено високо руководство или се ради о дослуху више лица. Видети ISA 240 за даље разматрање.
- Постојање и комплетност односа и трансакција повезаних страна. Видети ISA 550 за даље разматрање.
- Случајеви кршења закона и регулативе. Видети ISA 250 за даље разматрање.
- Будући догађаји и услови могу да угрозе сталност пословања ентитета. Видети ISA 570 (ревидиран) за даље разматрање.

Релевантни међународни стандарди ревизије идентификују конкретне ревизијске поступке за ублажавање ефеката инхерентних ограничења.

A54. Услед инхерентних ограничења ревизије, постоји неизбежан ризик да неки материјално погрешни искази у финансијским извештајима неће бити примећени, иако је ревизија правилно планирана и спроведена у складу са Међународним стандардима ревизије. У складу са тим, накнадно откриће материјално погрешних исказа у финансијским извештајима, који су настали услед криминалних радњи или грешака, не указује само по себи да ревизија није спроведена у складу са Међународним стандардима ревизије. Међутим, инхерентна ограничења ревизије нису оправдање за ревизора да прихвати ревизијске доказе који су мање него убедљиви. Да ли је ревизор спровео поступак ревизије у складу са Међународним стандардима ревизије се утврђује на основу ревизијских поступака у одређеним околностима, довољности и адекватности ревизијских доказа који се прикупљају током поступака и прикладности извештаја ревизора утврђеној на основу процене доказа у контексту општих циљева ревизора.

### **Спровођење ревизије у складу са Међународним стандардима ревизије**

*Природа Међународних стандарда ревизије (видети параграф 18)*

A55. Међународни стандарди ревизије, узети у целини, представљају стандарде за рад ревизора за сврху испуњавања општих циљева ревизора. Међународни стандарди ревизије се баве

општим одговорностима ревизора, као и разматрањима релевантним за примену тих одговорности на конкретне теме.

A56. Делокруг, датум ступања на снагу и конкретна ограничења у применљивости специфичног Међународног стандарда ревизије су јасно назначени у самом стандарду. Осим уколико није другачије назначено, ревизору је дозвољено да примењује Међународни стандард ревизије пре наведеног датума ступања на снагу.

A57. Приликом спровођења ревизије, ревизор ће у неким ситуацијама, морати, осим у складу са Међународним стандардима ревизије, да поступа у складу са законским и регулативним захтевима. Међународни стандарди ревизије не побијају законе и прописе који регулишу ревизију финансијских извештаја. У случају да се такав закон или пропис разликује од Међународних стандарда ревизије, ревизија које се спроведе само у складу са законом или прописом неће аутоматски бити у складу са Међународним стандардима ревизије.

A58. Ревизор такође може спровести ревизију у складу са Међународним стандардима ревизије и ревизијским стандардима одређеног правног система или државе. У таквим случајевима, осим усаглашавања са свим Међународним стандардима ревизије који су релевантни за ревизију, може бити неопходно да ревизор спроведе додатне ревизијске процедуре како би се ревизија ускладила са релевантним стандардима правног система или државе.

Разматрања специфична за ревизије у јавном сектору

A59. Међународни стандарди ревизије су релевантни за ангажовања у јавном сектору. Међутим, одговорности ревизора у јавном сектору могу бити под утицајем надлежности ревизије или обавеза ентитета јавног сектора које проистичу из закона или других прописа (као што су налози министарстава, захтеви који су проузроковани политиком владе, или одлукама законодавства), што може да укључује шири делокруг од ревизије финансијских извештаја у складу са Међународним стандардима ревизије. Међународни стандарди ревизије се не баве овим додатним одговорностима. Њима се у својим саопштењима бави или Међународна организација институција врховних ревизора или националне организације за успостављање стандарда, или се спроведе у складу са упутствима националних државних ревизорских институција.

*Садржај Међународних стандарда ревизије (видети параграф 19)*

A60. Поред циљева и захтева (захтеви су у Међународним стандардима ревизије дефинисани коришћењем речи „ревизор треба/мора“ или „ревизор ће“), ISA садржи неопходно упутство за примену и друга објашњења. Такође, може садржати уводни материјал у коме је приказан релевантни контекст за правилно разумевање тог ISA, као и дефиниције. Целокупан текст ISA је зато значајан за разумевање циљева коју су наведени у ISA и правилну примену захтева изнетих у ISA.

A61. У случајевима где је то неопходно, одељак Примена и остала објашњења, садржи даља објашњења захтева ISA и упутство за њихово спровођење. На овај начин се посебно може:

- Прецизније објаснити шта се сматра захтевом и шта је тиме обухваћено.
- Укључити пример поступака који могу бити одговарајући у датим околностима.

Иако упутства сама по себи не представљају захтев, важна су за правилну примену захтева дефинисаних стандардима. Одељак Примена и остала објашњења пружа детаљније информације о питањима којима се бави одређени ISA.

A62. Прилози чине део одељка Примена и остала објашњења. Сврха и предвиђена намена прилога је објашњена у главном делу релевантног ISA или у оквиру наслова или увода у сам прилог.

A63. Уводни материјал може, по потреби, укључивати следећа објашњења:

- Сврха и делокруг ISA, укључујући и објашњење повезаности тог ISA са другим Међународним стандардима ревизије.
- Предметног питања којим се бави ISA.
- Одговорности ревизора и осталих у вези са предметним питањем којим се бави одређени ISA.
- Контекста у коме је ISA постављен.

A64. Један ISA може у посебном одељку под називом „Дефиниције“ садржати опис значења неких појмова за потребе Међународних стандарда ревизије. Они се користе за доследну примену и тумачење Међународних стандарда ревизије, а не постоји намера да ове дефиниције побију друге дефиниције које су успостављене, било да се налазе у закону или неком другом пропису.

Осим уколико није другачије назначено, ти појмови имају исто значење у свим Међународним стандардима ревизије. Речник појмова у вези са Међународним стандардима које је издао Одбор за Међународне стандарде ревизије и ангажовања у *Приручнику за Међународне стандарде ревизије, контроле квалитета, прегледа, осталих уверавања и сродних услуга* и који је објавио IFAC садржи комплетан списак појмова који су дефинисани у Међународним стандардима ревизије. Ту се такође налазе и описи других појмова који се могу наћи у Међународним стандардима ревизије, како би се омогућило доследно тумачење и превод.

A65. У ситуацијама где је то прикладно, додатна разматрања у погледу ревизије мањих ентитета и ентитета јавног сектора су укључена у одељак Примена и остала објашњења. Ова додатна разматрања помажу у примени захтева ISA приликом ревизије тих ентитета. Међутим, овим се не ограничава нити смањује одговорност ревизора да примени и поступа у складу са захтевима Међународних стандарда ревизије.

Разматрања која су специфична за мање ентитете

A66. Како би се навела разматрања која су специфична за ревизију мањих ентитета, појам „мањи ентитет“ се односи на ентитет који типично има следеће квалитативне карактеристике:

(а) Власништво и руковођење су концентрисани на малом броју појединаца (често на једном лицу – било да је у питању физичко лице или други ентитет који је власник тог ентитета и под условом да власник има релевантне квалитативне карактеристике); и

(б) Једно или више следећих карактеристика:

(i) директне и једноставне трансакције;

(ii) једноставно вођење евиденције;

(iii) неколико пословних линија и неколико производа у оквиру тих пословних линија,

(iv) неколико интерних контрола,

(v) неколико нивоа руководства са одговорношћу за широк спектар контрола; или

(vi) мали број запослених, где сви имају велики број обавеза.

Ове квалитативне карактеристике нису исцрпне, и не односе се само на мање ентитете, који не морају обавезно да поседују све ове карактеристике.

A67. Разматрања у оквиру Међународних стандарда ревизије која су специфична за мање ентитете су установљена са главним освртом на ентитете који нису котирани. Нека од ових разматрања могу, међутим, бити од помоћи приликом ревизије мањих котираних ентитета.

A68. У Међународним стандардима ревизије се користи израз „власник-руководилац“ да би се указало на сопственике ентитета који су укључени у свакодневно управљање ентитетом.

*Циљеви који су наведени у појединачним Међународним стандардима ревизије (видети параграф 21)*

A69. Сваки ISA садржи један или више циљева који представљају везу између захтева и општих циљева ревизора. Циљеви у појединачним Међународним стандардима ревизије служе фокусирању ревизора на жељени исход ISA, а у исто време је довољно конкретан како би помогао ревизору у:

- Разумевању онога што треба да се постигне, и где је то неопходно, опис адекватних начина остварења; и

- Одлучивању да ли је потребан додатни рад како би се остварио жељени исход у посебним околностима одређене ревизије.

A70. Циљеви се морају посматрати у контексту укупних циљева ревизора који су наведени у параграфу 11 овог ISA. Као и у случају општих циљева ревизора, постизање појединачних циљева је такође под утицајем инхерентних ограничења ревизије.

A71. У контексту ових циљева, ревизор је у обавези да узме у обзир међусобну повезаност Међународних стандарда ревизије. Разлог је, као што је наведено у параграфу A55, што се Међународни стандарди ревизије у неким случајевима баве општим одговорностима, а у другим се баве применом тих одговорности на конкретне теме. На пример, у овом ISA се наводи обавеза ревизора да има став професионалног скептицизма; ово је неопходно у свим аспектима планирања и спровођења ревизије али се не појављује као захтев у сваком ISA. Ако разматрамо детаљније, ISA 315 (ревидиран) и ISA 330 садрже, између осталог, циљеве и захтеве који се тичу одговорности ревизора да идентификује и процени ризик од материјално погрешних исказа и осмисли и спроведе додатне ревизијске поступке како би одговорио на тај процењен ризик; ови

циљеви и захтеви важе током целокупног процеса ревизије. ISA који се бави специфичним аспектима ревизије (на пример, ISA 540) се може проширити и посматрати у контексту примене циљева и захтева других Међународних стандарда ревизије, као што су ISA 315 (ревидиран) и ISA 330, који се примењују у вези са предметним питањем тога ISA, али се захтеви не понављају у тексту тог стандарда. С тога, у процесу постизања циља наведеног у ISA 540, ревизор узима у обзир циљеве и захтеве других релевантних Међународних стандарда ревизије.

Употреба циљева како би се утврдила потреба за додатним ревизијским поступцима (видети параграф 21(а))

A72. Захтеви Међународних стандарда ревизије су осмишљени како би помогли ревизору да постигне циљеве који су наведени у Међународним стандардима ревизије. Зато се очекује да адекватна примена захтева из Међународних стандарда ревизије од стране ревизора представља основу за успешно остварење циљева ревизора. Међутим, будући да услови ангажовања ревизора у великој мери варирају, а све ситуације се не могу предвидети у Међународним стандардима ревизије, ревизор је обавезан да утврди које су ревизијске процедуре неопходне како би се остварили захтеви из Међународних стандарда ревизије, као и циљеви. У околностима конкретног ангажовања, могу се јавити одређени елементи који захтевају да ревизор спроведе додатне ревизијске поступке поред оних које су обавезни у складу са Међународним стандардима ревизије, а све то како би се постигли циљеви наведени у Међународним стандардима ревизије.

Коришћење циљева како би се утврдило да ли је прикупљено довољно адекватних ревизијских доказа (видети параграф 21 (б))

A73. Ревизор је у обавези да користи циљеве како би се утврдило да ли је прикупљено довољно адекватних ревизијских доказа у контексту општих циљева ревизора. Уколико као резултат уследи закључак ревизора да нема довољно ревизијских доказа и да нису адекватни, ревизор може користити један или више приступа за испуњење захтева из параграфа 21(б):

- Процену да ли су додатни ревизијски докази прикупљени, или ће бити прикупљени као резултат рада у складу са другим Међународним стандардима ревизије;
- Продужи рад који је неопходан за испуњење једног или више захтева; или
- Спроведе неке друге поступке за које ревизор процени да су неопходни у датим околностима.

Уколико се не очекује да било који од наведених поступака буде практичан или изводљив у датим околностима, ревизор неће бити у ситуацији да прикупи довољно адекватних ревизијских доказа, и складу са Међународним стандардима ревизије је у обавези да утврди који ефекат то има на извештај ревизора или способност ревизора да успешно заврши ангажовање.

*Рад у складу са релевантним захтевима*  
Релевантни захтеви (видети параграф 22)

A74. У неким случајевима, неки ISA (као и сви његови захтеви) не морају бити релевантни за дате околности. На пример, уколико ентитет нема функцију интерне ревизије, све што је наведено у ISA 610 (ревидиран 2013. године) није релевантно.

A75. У оквиру релевантног ISA, могу постојати условни захтеви. Такав захтев је релевантан кад околности и услови који су предвиђени у захтеву постоје. Уопштено говорећи, условљеност захтева ће бити експлицитна или имплицитна, на пример:

- Захтев да се модификује мишљење ревизора уколико постоји ограничење делокруга представља експлицитни условљени захтев.
- Захтев за саопштавање значајних недостатака у интерној контроли током ревизије, лицима овлашћеним за управљање, што зависи од тога да ли су примећени такви значајни недостаци; и захтев да се прикупи довољно адекватних ревизијских доказа у вези са презентацијом и обелодањивањем информација о сегменту у складу са применљивим оквиром финансијског извештавања, што зависи од тога да ли тај оквир захтева или дозвољава такво обелодањивање, представља имплицитне условљене захтеве.

У неким случајевима, захтев се може приказати као условљен релевантним законом или регулативом. На пример, од ревизора се може тражити да се повуче из ревизијског ангажовања, где је повлачење могуће у складу са релевантним законом или регулативом, или се од ревизора може тражити да уради нешто, уколико то није забрањено законом или регулативом. У зависности од надлежности, правна или регулаторна дозвола или забрана може бити експлицитна или имплицитна.

Одступање од захтева (видети параграф 23)

A76. ISA 230 утврђује која је документација неопходна у тим изузетним ситуацијама када ревизор одступи од релевантног захтева. Међународни стандарди ревизије не налажу поступање у складу са захтевом који није релевантан у околностима дате ревизије.

*Неиспуњење циља (видети параграф 24)*

A77. Да ли је циљ постигнут је питање професионалне процене ревизора. Приликом процене се узимају у обзир резултати ревизијских поступака који су обављени у складу са захтевима Међународних стандарда ревизије, као и процена ревизора о томе да ли је довољно адекватних ревизијских доказа прикупљено и да ли је неопходно још нешто урадити у датим околностима ревизије како би се испунили циљеви који су наведени у Међународним стандардима ревизије. У складу са тим, околности које могу довести до неиспуњења циља су:

- Спречавање ревизора да ради у складу са релевантним захтевима ISA.
- Околности које за последицу имају да није практично и могуће да ревизор спроведе додатне ревизијске поступке или прикупи додатне ревизијске доказе за које је, коришћењем циљева у складу са параграфом 21 процењено да су неопходни, на пример услед ограничења у расположивим ревизијским доказима.

A78. Ревизијска документација која испуњава захтеве ISA 230 и други специфични захтеви за документацију у складу са релевантним Међународним стандардима ревизије представљају доказе за доношење закључка о успеху у постизању општих циљева ревизора. Иако није неопходно да ревизор документује постизање појединачних циљева (на пример, у облику списка), документовање неуспеха у постизању појединачног циља помаже ревизору у процени о томе да ли је тај неуспех спречио постизање општих циљева ревизора.

-----  
*ISA 320, Материјалност у планирању и спровођењу ревизије и ISA 450, Процена погрешних исказа идентификованих током ревизије*

*Видети, на пример, ISA 260 (ревидиран), Комуникација са лицима овлашћеним за управљање, и параграф 43 у ISA 240, Одговорност ревизора за разматрање криминалних радњи у ревизији финансијских извештаја. У Међународним стандардима ревизије, користи се појам „повлачење“.*

*ISA 230, Ревизијска документација, параграф 8 (ц)*

*ISA 210, Прихватање услова ревизијског ангажовања, параграф 6 (а)*

*ISA 800 (ревидиран), Специјална разматрања – Ревизије појединачних финансијских извештаја и одређених елемената, рачуна или позиција у финансијским извештајима, параграф 8.*

*ISA 210, параграф 6 (б).*

*Видети параграф А59.*

*Међународни стандард контроле квалитета (ISQC) 1, Контрола квалитета фирми која врше ревизију, преглед финансијских извештаја, друга ангажовања на основу који се пружа уверавање и сродне услуге*

*ISA 220, Контрола квалитета ревизије финансијских извештаја, параграф 2.*

*ISQC 1, параграфи 20–25.*

*ISA 220, параграфи 9.12.*

*ISA 500, Ревизијски доказ, параграфи 7–9.*

*ISA 240, параграф 13; ISA 500, параграф 11; ISA 505, Екстерне потврде, параграфи 10–11, и 16.*

*ISA 220, параграф 18.*

*ISA 230, параграф 8.*

*ISA 315 (ревидиран), Идентификовање и процена ризика материјално погрешних исказа путем разумевања ентитета и његовог окружења, параграф 9.*

*ISA 330, Ревизорски одговор на процењене ризике, параграфи 7–17.*

*ISA 300, Планирање ревизије финансијских извештаја*

*ISA 540, Ревизија рачуноводствених процена, укључујући процену рачуноводствене фер вредности и повезана обелодањивања и ISA 700 (ревидиран), Формирање мишљења и извештавање о финансијским извештајима, параграф 12.*

*ISA 315 (ревидиран), параграфи 5–10.*

*ISA 330; ISA 500; ISA 520, Аналитички поступци, ISA 530, Ревизијско узорковање.*

*ISA 550, Повезане стране*

*ISA 250, Разматрање примене закона и других прописа у обављању ревизије финансијских извештаја*

*ISA 570 (ревидиран), Начело сталности*



ISA 610 (ревидиран 2013. године), *Коришћење рада интерних ревизора, параграф 2.*  
ISA 705, *Модификације мишљења у извештају независног ревизора, параграф 13.*  
ISA 265, *Саопштавање недостатака у интерној контроли лицима овлашћеним за управљање и руководству, параграф 9.*  
ISA 501, *Ревизијски доказ – специфична разматрања за одабране позиције, параграф 13.*  
ISA 230, *параграф 12.*

## **МЕЂУНАРОДНИ СТАНДАРД РЕВИЗИЈЕ 210 ДОГОВАРАЊЕ УСЛОВА РЕВИЗИЈСКОГ АНГАЖОВАЊА**

(Стандард важи за ревизије финансијских извештаја за периоде који почињу 15. децембра 2009. године или касније)

### **САДРЖАЈ**

*Параграф*

#### **Увод**

Делокруг овог ISA 1

Датум ступања на снагу 2

#### **Циљ 3**

**Дефиниције** 4–5

#### **Захтеви**

Предуслови за ревизију 6–8

Договор о условима ревизијског ангажовања 9–12

Поновне ревизије 13

Прихватање измене услова ревизијског ангажовања 14–17

Додатна разматрања о прихватању ангажмана 18–21

#### **Примена и остала објашњења**

Делокруг овог ISA A1

Предуслови за ревизију A2–A21

Договор о условима ревизијског ангажовања A22–A29

Поновне ревизије A30

Прихватање измене услова ревизијског ангажовања A31–A35

Додатна разматрања приликом прихватања ангажовања A36–A39

Прилог 1: Пример писма о ангажовању на ревизији

Прилог 2: Утврђивање прихватљивости оквира опште намене

Међународни стандард ревизије (ISA) 210, *Договарање услова ревизијског ангажовања* треба тумачити у контексту ISA 200, *Општи циљеви независног ревизора и спровођење ревизије у складу са Међународним стандардима ревизије.*

### **Увод**

#### **Делокруг овог ISA**

1. Овај међународни стандард ревизије (ISA) се бави одговорностима ревизора у вези договарања услова ревизијског ангажовања са руководством ентитета, и где је то применљиво, са лицима овлашћеним за управљање. Ово укључује утврђивање да ли постоје предуслови за ревизију, за које је одговорност на руководству или лицима овлашћеним за управљање. ISA 220 се бави оним аспектима прихватања ангажовања који су под контролом ревизора.;(видети параграф A1)

#### **Датум ступања на снагу**

2. Овај међународни стандард ревизије ступа на снагу за ревизију финансијских извештаја за периоде који почињу 15. децембра 2009. године, или касније.

#### **Циљ**

3. Циљ ревизора је да прихвати или настави ревизијско ангажовање тек само уколико су договорени услови за спровођење, укључујући следеће:

(а) Утврђивање да ли постоје предуслови за обављање ревизије; и

(б) Потврђивање да постоји међусобно разумевање ревизора и руководства, и где је то применљиво, лица овлашћених за управљање, о условима ревизијског ангажовања.

#### **Дефиниције**

4. За потребе Међународних стандарда ревизије, појам у наставку текста има следеће значење:

Предуслови за ревизију – Примена прихватљивог оквира финансијског извештавања од стране руководства у припреми финансијских извештаја и прихватање претпоставке на којој се заснива вршење ревизије, од стране руководства и, уколико је то прикладно, лица овлашћених за управљање.

5. За потребе овог ISA, појам „руководство“ у даљем тексту треба тумачити као „руководство, и где је то применљиво, лица овлашћена за управљање.“

#### **Захтеви**

##### **Предуслови за ревизију**

6. Како би утврдио да ли постоје предуслови за ревизију, ревизор ће:

(а) Утврдити да ли је прихватљив оквир финансијског извештавања који ће се користити за припрему финансијских извештаја; и (видети параграфе А2–А10)

(б) Прибавити потврду од руководства да оно прихвата и разуме своје одговорности које укључују: (видети параграфе А11–А14, А21)

(i) Припрему финансијских извештаја у складу са применљивим оквиром финансијског извештавања, укључујући где је то релевантно њихову фер презентацију; (видети параграф А15)

(ii) Интерну контролу за коју руководство утврди да је неопходна за припрему финансијских извештаја у којима нема материјално погрешних исказа, насталих као последица криминалном радње или грешке, и (видети параграфе А16–А19).

(iii) Омогућити ревизору:

а. Приступ свим информацијама за које руководство сматра да су релевантне за припрему финансијских извештаја, као на пример евиденције, документацију и остале податке;

б. Додатне информације које ревизор може захтевати од руководства за потребе ревизије; и

ц. Неограничен приступ особама у оквиру ентитета, од којих је ревизор одлучио да је неопходно прибавити ревизијске доказе.

##### *Ограничења делокруга рада пре прихватања услова ревизијског ангажовања*

7. Уколико руководство или лица овлашћена за управљање поставе ограничење делокруга рада ревизора, у контексту услова предложеног ревизијског ангажовања, при чему ревизор сматра да би такво ограничење довело до тога да се ревизор уздржи од изражавања мишљење о финансијским извештајима, ревизор неће прихватити такво ограничено ангажовање као ревизијско ангажовање, осим уколико то од њега захтева закон или регулатива.

##### *Други фактори који утичу на прихватање ревизијског ангажовања*

8. Уколико нису испуњени предуслови за ревизију, ревизор о томе разговара са руководством. Ревизор неће прихватити предложено ревизијско ангажовање у следећим ситуацијама, осим уколико то од њега захтева закон или регулатива:

(а) Уколико ревизор утврди да оквир финансијског извештавања који ће се користити у припреми финансијских извештаја није прихватљив, осим у ситуацији која је описана у параграфу 19; или

(б) Уколико није добијена потврда из параграфа 6(б).

##### **Договор о условима ревизијског ангажовања**

9. Ревизор договора услове ревизијског ангажовања са руководством или лицима овлашћеним за управљање, где је то применљиво. (видети параграф А22)

10. У складу са параграфом 11. договорени услови ревизијског ангажовања се евидентирају у писму о ревизијском ангажовању или у другој врсти споразума у писаној форму и треба да садрже: (видети параграфе А23–А27)

(а) Циљ и делокруг ревизије финансијских извештаја;

(б) Одговорности ревизора;

(в) Одговорности руководства;

(г) Идентификацију применљивог оквира финансијског извештавања за припрему финансијских извештаја; и

(д) Објашњење очекиваног формата и садржаја свих извештаја које ће припремити ревизор; (видети параграф А24) и

(е) изјаву да се у одређеним околностима може десити да се извештај разликује од очекиваног формата и садржаја.

11. Уколико закон или регулатива детаљно прописују услове ревизијског ангажовања из параграфа 10, ревизор их не мора наводити у писаном споразуму, осим навођења чињенице да се примењује тај закон или регулатива и да руководство разуме и прихвата своје одговорности као што је наведено у параграфу 6(б). (видети параграфе А23, А28–А29)

12. Уколико закон или регулатива прописује одговорности руководства које су сличне оним наведеним у параграфу 6(б), ревизор може установити да закон или регулатива укључује одговорности које, по процени ревизора, одговарају по суштини онима које су наведене у том параграфу. У случају одговорности које су еквивалентне, ревизор може користити формулацију из закона или регулативе при њиховом навођењу у писаној изјави. За оне одговорности које се нису прописане у закону или регулативи на начин који резултира истим ефектом, у писаној изјави се користи опис из параграфа 6(б). (видети параграф А28)

#### **Поновне ревизије**

13. У поновним ревизијама, ревизор треба да размотри да ли околности захтевају измену услова ангажовања и да ли постоји потреба да се клијент подсети на постојеће услове ангажовања. (видети параграф А30)

#### **Прихватање измене услова ревизијског ангажовања**

14. Ревизор неће пристати на измену услова ревизијског ангажовања уколико за то не постоји разумно оправдање. (видети параграфе А31–А33)

15. Уколико се, пре завршетка ревизијског ангажовања, од ревизора тражи да измени ревизијско ангажовање у ангажовање које подразумева нижи ниво уверавања, ревизор ће утврдити да ли за то постоји разумно оправдање. (видети параграфе А34–А35)

16. Уколико се измене услови ревизијског ангажовања, ревизор и руководство ће се сложити и навести нове услове ангажовања у писму о ангажовању на ревизији или у другој одговарајућој писаној форми.

17. Уколико ревизор није у могућности да се сложи са променом услова ревизијског ангажовања, а руководство му не дозволи да настави ревизију по првобитно договореним условима, ревизор се:

(а) повлачи из ревизијског ангажовања, уколико је то могуће у складу са релевантним законом или регулативом; и

(б) утврђује да ли постоји било каква обавеза, уговорна или неке друге врсте, да се ове околности саопште другим странама, као што су лица овлашћена за управљање, власници или регулаторна тела.

#### **Додатна разматрања о прихватању ангажмана**

*Стандарди финансијског извештавања допуњени законом или регулативом*

18. Уколико су стандарди финансијског извештавања које је установила овлашћена или призната организација за постављање стандарда допуњени законом или регулативом, ревизор ће установити да ли постоје конфликти између стандарда финансијског извештавања и додатних захтева. Уколико такав конфликт постоји, ревизор са руководством разматра додатне захтеве и споразумева се о томе да ли се:

(а) додатни захтеви могу испунити додатним обелодањивањем у финансијским извештајима; или

(б) опис применљивог оквир финансијског извештавања може адекватно изменити у финансијским извештајима.

Уколико ни једна од горе поменутих активности није могућа, ревизор одређује да ли ће бити неопходно да се модификује мишљење ревизора у складу са ISA 705. (видети параграф А36)

*Оквир финансијског извештавања прописан законом или регулативом – друга питања које утичу на прихватање*

19. Уколико ревизор утврди да би оквир финансијског извештавања, који прописује закон или регулатива, био неприхватљив да нема чињенице да је прописан законом или регулативом,

ревизор ће прихватити ревизијски ангажман само уколико су испуњени следећи услови: (видети параграф А37)

(а) Руководство се слаже да обезбеди додатна обелодањивања у финансијским извештајима, која су неопходна како финансијски извештаји не би наводили на погрешне закључке; и

(б) У условима ревизијског ангажовања се прихвата да ће:

(i) Извештај ревизора о финансијским извештајима садржати пасус којим се скреће пажња у сврхе указивања корисницима на додатна обелодањивања, у складу са ISA 706 (ревидиран); и

(ii) Осим уколико ревизор није према закону или регулативи у обавези да изнесе мишљење ревизора о финансијским извештајима користећи дефиницију „приказује истинито и објективно, по свим материјално значајним аспектима” или „даје истинит и објективан приказ” у складу са применљивим оквиром финансијског извештавања, мишљење ревизора о финансијским извештајима неће садржати такве дефиниције.

20. Уколико не постоје услови наведени у параграфу 19 а ревизор мора, у складу са законом или регулативом, да прихвати ревизијско ангажовање, ревизор:

(а) Процењује обмањујући ефекат природе финансијских извештаја на извештај ревизора; и

(б) На одговарајући начин укључује ово питање у условима ревизијског ангажовања.

*Извештај ревизора који је прописан законом или регулативом*

21. У неким случајевима, закон или регулатива одређеног правног система прописују изглед и текст извештаја ревизора у облику или условима који су великој мери другачији од захтева Међународних стандарда ревизије. У таквим околностима, ревизор процењује:

(а) да ли корисници могу погрешно схватити уверавање које пружа ревизија финансијских извештаја и, уколико је то случај,

(б) да ли додатно објашњење у извештају ревизора може отклонити могуће неразумеваше.

Уколико ревизор закључи да додатно објашњење у извештају ревизора не може отклонити могуће неразумеваше, у том случају, ревизор не прихвата ревизијско ангажовање, осим уколико није у обавези према закону или регулативи. Ревизија која се спроведе у складу са таквим законом или регулативом није у складу са Међународним стандардима ревизије. Такође, ревизор у извештају не наводи да је ревизија спроведена у складу са Међународним стандардима ревизије. (видети параграфе А38–А39)

\* \* \*

### **Примена и остала објашњења**

#### **Делокруг овог ISA (видети параграф 1)**

А1. Ангажовања на основу којих се пружа уверавање, која укључују и ревизијска ангажовања, могу бити прихваћена само кад практичар сматра да ће релевантни етички захтеви као што су независност и професионална компетентност, бити задовољени, и када ангажовање има одређене карактеристике. Одговорности ревизора у вези са етичким захтевима у контексту прихватања ревизијског ангажмана и и границама у којима су под контролом ревизора су описане у ISA 220. Овај ISA се бави питањима (или предусловима) која су под контролом ентитета и за које је неопходно да се око њих сложе ревизор и руководство ентитета.

### **Предуслови за ревизију**

#### **Оквир финансијског извештавања (видети параграф 6(а))**

А2. Услов за прихватање ангажовања на основу којих се пружа уверавање, је да су критеријуми из дефиниције ангажовања на основу којих се пружа уверавање одговарајући и доступни потенцијалним корисницима. Критеријуми су основне, референтне вредности које се користе за процену или одмеравање конкретног питања, а укључују, где је то релевантно, референтне вредности за презентацију и обелодањивање. Одговарајући критеријуми омогућују разумно доследну процену или одмеравања конкретног питања у контексту професионалног расуђивања. За потребе Међународних стандарда ревизије, применљиви оквир финансијског извештавања даје критеријуме које ревизор користи приликом ревизије финансијских извештаја, укључујући и фер презентацију где је то релевантно.

А3. Без прихватљивог оквира финансијског извештавања, руководство нема адекватну основу за припрему финансијских извештаја, а ревизор нема одговарајуће критеријуме за ревизију финансијских извештаја. У многим случајевима ревизор може претпоставити да је применљиви оквир финансијског извештавања прихватљив, као што је објашњено у параграфима А8–А9.

Утврђивање прихватљивости оквира финансијског извештавања

A4. Релевантни фактори за ревизорово утврђивање прихватљивости оквира финансијског извештавања који се ће се користи у припреми финансијских извештаја:

- Природа ентитета (на пример, да ли је у питању профитни ентитет, ентитет у јавном сектору или непрофитна организација);
- Намена финансијских извештаја (на пример, да ли се припремају да би се задовољиле опште потребе за финансијским информацијама великог броја корисника или за потребе за финансијским информацијама посебних група корисника);
- Природа финансијских извештаја (на пример, да ли су финансијски извештаји комплетан сет финансијских извештаја или појединачни финансијски извештај); и
- Да ли закон или регулатива прописује применљиви оквир финансијског извештавања.

A5. Многи корисници финансијских извештаја нису у позицији да захтевају финансијске извештаје који су израђени у складу са њиховим специфичним потребама. И док се у овом случају не могу задовољити све потребе за информацијама специфичних корисника, постоје потребе за финансијским информацијама које су заједничке великом броју корисника. Финансијски извештаји припремљени у складу са оквиром финансијског извештавања, који је осмишљен за задовољење уобичајених потреба за финансијским информацијама широког опсега корисника, се називају финансијски извештаји опште намене.

A6. У неким случајевима, финансијски извештаји ће бити припремљени у складу са оквиром финансијског извештавања који је прилагођен како би се задовољиле потребе за финансијским информацијама специфичних корисника. Такви финансијски извештаји се називају финансијски извештаји посебне намене. Потребне за финансијским информацијама корисника којима су намењени извештаји, у тим условима, одређују избор применљивог оквира финансијског извештавања. ISA 800 се бави прихватљивошћу оквира финансијског извештавања који су осмишљени како би се задовољиле потребе за финансијским информацијама специфичних корисника.

A7. Недостаци применљивог оквира финансијског извештавања, који указују да оквир није прихватљив, ће можда бити уочени тек након прихватања ревизијског ангажовања. Уколико је оквир прописан законом или регулативом примењују се захтеви из параграфа 19–20. Уколико примена оквира није прописана законом или регулативом, руководство може одлучити да прихвати други оквир који је прихватљив. Уколико руководство то уради, у складу са параграфом 16 договарају се нови услови ревизијског ангажовања, како би се одразила промена оквира, будући да претходно договорени услови више нису прецизни.

#### Оквири опште намене

A8. Тренутно није утврђена објективна и опште важећа основа која је призната на глобалном нивоу за сврхе процењивања прихватљивости оквира финансијског извештавања осмишљених за финансијске извештаје опште намене. Док се не осмисли таква основа, стандарди финансијског извештавања које су установиле организације које су овлашћене или признате за доношење стандарда, које треба да примењују одређене врсте ентитета, сматрају се прихватљивим за састављање финансијских извештаја опште намене, под условом да те организације прате установљен и транспарентан процес који подразумева разматрање и узимање у обзир ставова широког круга стејкхолдера. Примери таквих стандарда финансијског извештавања су:

- IFRS које је донео Одбор за Међународне рачуноводствене стандарде;
- IPSAS које је донела Међународна федерација рачуновођа – односно Одбор за Међународне рачуноводствене стандарде за јавни сектор, и
- рачуноводствени принципи које је донела призната или овлашћена организација за доношење стандарда у одређеном правном систему, под условом да та организација прати установљен и транспарентан процес који подразумева разматрање и узимање у обзир ставова широког круга стејкхолдера.

Ови стандарди финансијског извештавања се често, у законима и регулативи релевантним за припрему финансијских извештаја опште намене, идентификују као применљиви оквир финансијског извештавања.

#### Оквири финансијског извештавања који су прописани законом или регулативом

A9. У складу са параграфом б(а), ревизор је обавезан да утврди да ли је оквир финансијског извештавања који ће се користити за припрему финансијских извештаја прихватљив. У неким правним системима, закон или регулатива може прописивати оквир финансијског извештавања који треба користити у припреми финансијских извештаја опште намене за одређене врсте

ентитета. У одсуству индикација које указују на супротно, такав оквир финансијског извештавања се сматра прихватљивим за финансијске извештаје опште намене које припремају ти ентитети. У случају да се тај оквир не сматра прихватљивим, примењују се одредбе параграфа 19–20.

Правни системи који немају организације за постављање стандарда или прописани оквир финансијског извештавања

A10. Када је ентитет регистрован или послује у правном систему који нема овлашћену или признату организацију за постављање стандарда, или где оквир финансијског извештавања није прописан законом или регулативом, руководство одређује који ће се оквир финансијског извештавања користити у припреми финансијских извештаја. Прилог број 2 садржи упутство о утврђивању прихватљивости оквира финансијског извештавања у таквим околностима.

*Споразум о одговорностима руководства (видети параграф 6(б))*

A11. Ревизија у складу са Међународним стандардима ревизије се спроводи под претпоставком да је руководство разумело и прихватило своје одговорности описане у параграфу 6(б). У неким правним системима, те одговорности могу бити прописане законом или регулативом. У другим, може бити мало или нимало правних и регулаторних дефиниција тих одговорности. Међународни стандарди ревизије у том ситуацијама не надјачавају закон или пропис. Међутим, концепт независне ревизије захтева да ревизор нема одговорност за припрему финансијских извештаја или за интерне контроле ентитета, као и да ревизор има разумна очекивања да ће добити неопходне информације (укључујући информације које не потичу из главне и помоћних књига) у оној мери у којој је руководство у могућности да обезбеди. Према томе ова претпоставка је од суштинског значаја за спровођење независне ревизије. Како би се избегли неспоразуми, са руководством се постиже споразум да оно разуме и прихвата те одговорности, у складу са условима о договору и евидентирању услова ревизијског ангажовања наведеним у параграфима 9–12.

A12. Начин на који су одговорности за финансијско извештавања подељене на руководство и лица овлашћена за управљање зависи од ресурса и структуре ентитета, од релевантног закона или регулативе, као и од улогама које руководство и лица овлашћена за управљање имају у ентитету. У већини случајева, руководство има извршну функцију, док лица овлашћена за управљање врше надзор руководства. У неким случајевима, лица овлашћена за управљање имају, или преузимају одговорност за одобравања финансијских извештаја или надзор интерне контроле над финансијским извештавањем ентитета. У већим котираним ентитетима, подгрупа лица овлашћених за управљање, као што је комитет за ревизију, може имати одређену надзорну одговорност.

A13. ISA 580 од ревизора захтева да од руководства захтева писану изјаву да је руководство испунило одређене одговорности. Из тих разлога би било пожељно обавестити руководство да се очекују такве писане изјаве, заједно са писаним изјавама у складу са другим Међународним стандардима ревизије, као и уколико је то неопходно, писане изјаве као потврда других ревизијских доказа који су значајни за финансијске извештаје или једну или више конкретних тврдњи у финансијским извештајима.

A14. У случајевима када руководство не жели да прихвати своје одговорности, ревизор неће бити у могућности да прикупи довољно адекватних ревизијских доказа. У таквим околностима, не би било прикладно да ревизор прихвати ревизијско ангажовање, осим уколико то не налаже закон или регулатива. У случајевима када је ревизор обавезан да прихвати ревизијско ангажовање, ревизор ће можда морати да објасни руководству значај ових питања, и утицаја који она имају на извештај ревизора.

*Припрема финансијских извештаја (видети параграф 6(б)(i))*

A15. Већина оквира финансијског извештавања укључује захтеве у погледу презентације финансијских извештаја; за такве оквире, *припрема* финансијских извештаја у складу са оквиром финансијског извештавања укључује *презентацију*. У случају оквира фер презентације значај фер презентације је такав да се у оквиру споразумевања са руководством у погледу претпоставке укључује специјална референца на фер презентацију или на одговорност за обезбеђивање да финансијски извештаји „дају објективан и истинит приказ” у складу са оквиром финансијског извештавања.

*Интерна контрола (видети параграф 6(б)(ii))*

A16. Руководство одржава такву интерну контролу за коју сматра да је неопходна за припрему финансијских извештаја у којима нема материјално погрешних исказа, било да је узрок криминална радња или грешка. Интерна контрола, без обзира колико је ефикасна, може ентитету пружити само уверавање у разумној мери у погледу постизању циљева финансијског извештавања, услед инхерентних ограничења интерне контроле.

A17. Независна ревизија која се спроводи у складу са Међународним стандардима ревизије не представља замену за спровођење интерне контроле за коју је одговорно руководство, а која је

неопходна за припрему финансијских извештаја. У складу са тим, ревизор треба да прибави потврду руководства да оно разуме и прихвата одговорност у погледу интерне контроле. Међутим, потврда која се захтева параграфом 6(б)(ii) не имплицира да ће ревизор установити да је интерна контрола за коју је одговорно руководство постигла свој циљ и да нема недостатака.

A18. На руководству је да одлучи која интерна контрола је неопходна како би се омогућила припрема финансијских извештаја. Појам „интерна контрола“ укључује велики број активности, у оквиру саставних делова, који се могу назвати контролно окружење; процес процене ризика који врши ентитет; информациони систем, укључујући одговарајуће пословне процесе значајне за финансијско извештавање, и комуникације; контролне активности и надзор контрола. Ова подела, међутим, не мора обавезно одражавати начин на који одређени ентитет може осмислити, применити и одржати своју интерну контролу, или како ће се класификовати конкретна компонента. Интерна контрола једног ентитета (посебно његових рачуноводствених књига и евиденција, или рачуноводствених система) одражава потребе руководства, комплексност пословања, природу ризика којима је ентитет изложен, и релевантне законе и регулативу.

A19. У неким правним системима, закон или регулатива може регулисати одговорност руководства за адекватност рачуноводствених књига и евиденција, или рачуноводствених система. У неким случајевима, у пракси, се може претпоставити разлика између рачуноводствених књига и евиденција или рачуноводствених система са једне стране, и интерне контроле или контрола са друге стране. Будући да су рачуноводствене књиге или евиденције, или рачуноводствени системи интегрални део интерне контроле како је наведено у параграфу А18, нису посебно помињани у параграфу 6(б)(ii) приликом описа одговорности руководства. Како би се избегао неспоразум, може бити пожељно да ревизор објасни руководству обим ових одговорности.

Додатне информације (видети параграф 6(б)(iii)б)

A20. Додатне информације које ревизор може да затражи од руководства у сврху ревизије могу да обухвате, када је то применљиво, питања у вези са осталим информацијама у складу са ISA 720 (ревидиран). Када ревизор очекује да ће прибавити остале информације након датума извештаја ревизора, у условима ревизијског ангажовања може да буде призната одговорност ревизора у односу на остале информације, укључујући, по потреби, активности које могу бити примерене или неопходне ако ревизор закључи да материјално погрешно исказивање осталих информација постоји у осталим информацијама прибављеним након датума извештаја ревизора.

Разматрања која су релевантна за мање ентитете (видети параграф 6(б))

A21. Један од разлога договарање услова ревизијског ангажовање је да отклањање неспоразума у вези са одговорностима руководства и ревизора. На пример, уколико трећа страна помаже у припреми финансијских извештаја, било би корисно подсетити руководство да припрема финансијских извештаја у складу да применљивим оквиром финансијског извештавања остаје одговорност руководства.

#### **Договор о условима ревизијског ангажовања**

*Договор о условима ревизијског ангажовања* (видети параграф 9)

A22. Улоге руководства и лица овлашћених за управљање у постизању договора о условима ревизијског ангажовања за одређени ентитет зависе од управљачке структуре ентитета и релевантног закона или регулативе.

*Писмо о ангажовању на ревизији и други облик писаног договора* (видети параграф 10–11)

A23. У интересу је како ентитета тако и ревизора, да ревизор пошаље писмо о ангажовању на ревизији пре почетка ревизије како би се избегли неспоразуми. У неким државама, међутим, циљ и делокруг ревизије и одговорности руководства и ревизора могу бити у довољној мери установљени законом, којим се прописују елементи из параграфа 10. Иако у овим околностима параграф 11 дозвољава ревизору да у писму о ангажовању на ревизији само наведе да се примењује релевантни закон или регулатива, да руководство разуме и прихвата своје одговорности у складу са параграфом 6(б), ревизор може размотрити да ли је ипак прикладно да у писму о ангажовању о ревизији укључи елементе који су описани у параграфу 10 како би се информисало руководство.

Форма и садржај писма о ангажовању на ревизији

A24. Форма и садржај писма о ангажовању на ревизији могу бити различити за сваки ентитет. Информације које се налазе у писму о ангажовању на ревизији, а које се тичу одговорности ревизора могу се заснивати на ISA 200. Параграфи 6(б) и 12 овог ISA се баве описом одговорности руководства. Осим елемента који су наведени у параграфу 10, писмо о ангажовању на ревизији може такође укључивати и следеће:

- Детаљан опис делокруга ревизије, укључујући и навођење релевантних закона, регулативе, Међународних стандарда ревизије, етичких и других саопштења професионалних тела којима ревизор припада.

- Форму о саопштавању налаза ревизијског ангажовања.
- Захтев да ревизор саопшти кључна ревизијска питања у извештају ревизора у складу са стандардом ISA 701.
- Чињеницу да због инхерентних ограничења ревизије, заједно са инхерентним ограничењима интерне контроле, постоји неизбежан ризик да неки материјално погрешни искази могу остати неоткривени, иако је ревизија правилно планирана и спроведена у складу са Међународним стандардима ревизије.
- Аранжмане у вези са планирањем и спровођењем ревизије, укључујући и састав ревизијског тима.
- Очекивање да руководство обезбеди писане изјаве (видети такође параграф A13).
- Очекивање да ће руководство обезбедити приступ свим информацијама за које је руководство свесно да су релевантне за припрему финансијских извештаја, укључујући и очекивање да ће руководство обезбедити приступ информацијама релевантним за обелодањивања.
- Пристанак руководства да ревизору учини доступним нацрт финансијских извештаја, укључујући и све информације релевантне за њихову припрему, без обзира на то да ли потичу из главне или помоћних књига или не (укључујући и све информације које су релевантне за припрему обелодањивања) и остале информације, ако их има, на време, како би ревизор могао да спроведе ревизију у складу са предложеним временским роковима.
- Пристанак руководства да обавештава ревизора о чињеницама које могу утицати на финансијске извештаје, а којих руководство постане свесно током периода од датума извештаја ревизора до датума издавања финансијских извештаја.
- Основу према којој је обрачуната накнада за ревизију, као и услове фактурисања и плаћања.
- Захтев да руководство потврди пријем писма о ангажовању и прихватање услова ангажовања.

A25. Када се од ревизора не захтева да саопштава кључна ревизијска питања, може бити корисно за ревизора да наведе напомену у условима ангажовања која се односи на могућност саопштавања кључних ревизијских питања у извештају ревизора, а у одређеним правним системима, може бити неопходно да ревизор наведе напомену о постојању такве могућности, како би могао да је искористи.

A26. Када је то од значаја, следећа питања се такође могу укључити у писмо о ангажовању на ревизији:

- Аранжмани који се односе на ангажовање других ревизора и стручњака у вези са неким аспектима ревизије.
- Аранжмани у вези са укључивањем интерних ревизора и другог особља ентитета.
- Аранжмани, ако су потребни, које треба договорити са претходним ревизором, када се ради о ревизији коју ревизор врши први пут.
- Ограничења одговорности ревизора, ако могућност таквог ограничења постоји.
- Позив на даље споразуме ревизора и ентитета.
- Било коју обавезу да се радни папири ревизије доставе другим странама.

Пример писма о ангажовању на ревизији дат је у Прилогу 1.

Ревизије компоненти

A27. Када је ревизор матичног ентитета истовремено и ревизор неке његове компоненте, у факторе који утичу на одлуку да ли да се компоненти пошаље посебно писмо о ангажовању, спадају:

- Ко именује ревизора компоненте,
- Да ли се издаје посебан извештај ревизије о компоненти,
- Правни захтеви у вези са именовањем ревизора,
- Удео власништва матичног ентитета, и



- Степен независности руководства компоненте од матичног ентитета.

Одговорности руководства прописана законом или регулативом (видети параграфе 11–12)

A28. Уколико, у околностима које су наведене у параграфима A22 и A27, ревизор закључи да није неопходно навести неке од услова ревизијског ангажовања у писмо о ангажовању на ревизији, од ревизора се ипак захтева, у складу са параграфом 11, да тражи писани доказ од руководства да оно разуме и прихвата да има одговорности које су наведене у параграфу 6(б). Међутим, у складу са параграфом 12, у таквом писаном споразуму се могу користити дефиниције из закона или регулативе, уколико тај закон или регулатива уређују одговорности руководства тако да је ефекат исти као и ефекат захтева параграфа 6(б). Рачуноводствена професија, доносилац стандарда ревизије, или регулатор ревизије одређеном у правном систему су можда дали смернице о томе да ли је опис у закону или регулативи еквивалентан.

Разматрања која су специфична за ентитете у јавном сектору

A29. Закон или регулатива који регулишу ревизију у јавном сектору, уобичајено прописују именоване ревизора у јавном сектору, као и његове одговорности и овлашћења, укључујући и овлашћење приступа евиденцијама и другим информацијама ентитета. Чак и уколико закон или регулатива довољно детаљно прописују услове ревизијског ангажовања, ревизор у јавном сектору може сматрати да је од користи да припреми писмо о ангажовању на ревизији које је потпуније него што то омогућује параграф 11.

#### **Поновне ревизије** (видети параграф 13)

A30. Ревизор може одлучити да не шаље ново писмо о ангажовању на ревизији или други писани договор за сваки период. Међутим, следеће чињенице могу утицати на његову одлуку да поново размотри услове ревизијског ангажовања или да подсети ентитет на постојеће услове:

- Било какве индиције да клијент погрешно разуме циљ и обим ревизије.
- Било какви измењени или посебни услови ангажовања.
- Недавне промене у вишем руководству.
- Значајна промена у власничкој структури.
- Значајне промене у погледу природе и обима пословања ентитета.
- Промене у законској регулативи.
- Промене оквира финансијског извештавања који је прихваћен за сврху припреме финансијских извештаја.
- Промена других захтева извештавања.

#### **Прихватање измене услова ревизијског ангажовања**

*Захтев за промену услова ревизијског ангажовања* (видети параграф 14)

A31. Захтев ентитета ревизору да измени услове ангажовања може бити упућен услед промене околности које утичу на потребу за услугом, услед погрешног разумевања природе ревизије или услуге сродне ревизији која је првобитно захтевана или због ограничења у обиму ангажовања наметнутог од стране руководства или изазваног околностима. Ревизор је дужан да, у складу са параграфом 14, пажљиво размотри разлоге наведене у захтеву, а нарочито импликације ограничења обима ангажовања.

A32. Измене околности које утичу на захтеве ентитета или погрешно разумевање природе првобитно захтеване услуге, обично се сматрају разумном основом за захтев за измену услова ангажовања.

A33. Супротно томе, измена се не сматра прихватљивом ако се покаже да се односи на информације које су нетачне, непотпуне или из других разлога незадовољавајуће. Пример може бити ситуација када ревизор није у могућности да прикупи довољно адекватних ревизијских доказа у вези са потраживањима, а ентитет захтева измену ревизијског ангажовања у ангажовање на прегледу да би се избегло квалификовано мишљење или уздржавање од изражавања мишљења.

Захтев да се ангажовање измени у преглед или сродну услугу (видети параграф 15)

A34. Пре него што се сложи да ангажовање на ревизији замени ангажовањем на прегледу или пружању сродних услуга, ревизор који је био ангажован да изврши ревизију у складу са Међународним стандардима ревизије ће, поред питања која су обрађена у параграфима A29–A31, размотрити и законске и уговорне импликације те промене.

A35. Уколико ревизор закључи да постоји разумно оправдање да се ангажовање на ревизији замени ангажовањем на прегледу или пружању сродних услуга, рад ревизора који је обављен до датума измене ће можда бити релевантан за измењено ангажовање; међутим, рад који треба да се обави и извештај који треба да се направи ће бити у складу са условима новог ангажовања. Да би избегао конфузију код читаоца, у извештају о сродним услугама се не треба позивати на:

(а) Првобитно ангажовање на ревизији; или

(б) Поступке који су обављени на основу првобитног ангажовања на ревизији, осим када се то ангажовање замени ангажовањем на спровођењу уговорених поступака, где је навођење извршених поступака уобичајен део извештаја.

#### **Додатна разматрања приликом прихватања ангажовања**

*Стандарди финансијског извештавања који су допуњени законским или регулативним одредбама (видети параграф 18)*

A36. У неким правним системима, закон или регулатива може допуњавати стандарде финансијског извештавања које је установила организација која је овлашћена или призната да успоставља стандарде, додатним захтеве који се тичу припреме финансијских извештаја. У тим правним системима, применљиви оквир финансијског извештавања за потребе примене Међународних стандарда ревизије укључује и идентификовани оквир финансијског извештавања и те додатне захтеве, под условом да они нису у супротности са идентификованим оквиром финансијског извештавања. Ово се може десити, на пример, када закон или регулатива прописују додатна обелодањивања поред оних које захтевају стандарди финансијског извештавања, или кад се умањи број прихватљивих опција које могу да се одаберу у складу са стандардима финансијског извештавања.

*Оквир финансијског извештавања прописан законом или регулативом – друга питања које тичу на прихватање (видети параграф 19)*

A37. Закон или регулатива може прописивати да се у мишљењу ревизора користе формулације као што су „приказује истинито и објективно, по свим материјално значајним аспектима” или „даје истинит и објективан приказ” у случају где ревизор закључи да би применљиви оквир финансијског извештавања, да није прописан законом или регулативом био неприхватљив. У овом случају, околности које се тичу употребе наведених формулација у извештају ревизора су у великој мери различита у односу на захтеве Међународних стандарда ревизије (Видети параграф 21).

*Извештај ревизора који је прописан законом или регулативом (видети параграф 21)*

A38. Међународни стандарди ревизије налажу да ревизор не наводи усклађеност са Међународним стандардима ревизије уколико не постоји усклађеност са свим Међународним стандардима ревизије који су релевантни за ревизију. Уколико закон или пропис прописују форму и текст извештаја ревизора у облику или условима који су великој мери другачији од захтева Међународних стандарда ревизије и ревизор закључи да додатно објашњење у извештају ревизора не може отклонити могуће неразумеваше, ревизор може размотрити могућност да, у извештају унесе изјаву да ревизија није извршена у складу са Међународним стандардима ревизије. Без обзира што ревизору није дозвољено да наведе да је ревизија извршена у складу са Међународним стандардима ревизије, ревизор се подстиче да примењује Међународне стандарде ревизије, укључујући и оне који се односе на извештаја ревизора, у мери у којој је то изводљиво.

Разматрања која су специфична за ентитете у јавном сектору

A39. У јавном сектору могу постојати специфични захтеви, у оквиру правне регулативе која се односи на ревизију; на пример, од ревизор се можда захтева да подноси извештај директно министру, законодавној власти или јавности уколико ентитет покуша да ограничи делокруг ревизије.

-----

*ISA 220, Контрола квалитета ревизије финансијских извештаја*

*ISA 200, Општи циљеви независног ревизора и спровођење ревизије у складу са Међународним стандардима ревизије, параграф 13*

*ISA 705, Модификације мишљења у извештају независног ревизора*

*ISA 706 (ревидиран), Пасус којим се скреће пажња и пасус у вези са осталим питањима у извештају независног ревизора*

*ISA 706 (ревидиран)*

*Видети такође ISA 700 (ревидиран), Формирање мишљења у извештају независног ревизора, параграф 43.*

*Међународни оквир за ангажовања на основу којих се пружа уверавање, параграф 17.*

*ISA 220, параграфи 9–11.*

Међународни оквир за ангажовања на основу којих се пружа уверавање, параграф 17(б)(ii).  
ISA 800 (ревидиран), Специјална разматрања – Ревизије финансијских извештаја припремљених у складу са оквирима специјалне намене, параграф 8.  
ISA 200, параграф А4.

ISA 580, Писане изјаве, параграфи 10–11.  
ISA 580, параграф А26.

ISA 315 (ревидиран), Идентификовање и процена ризика материјално погрешних исказа путем разумевања ентитета и његовог окружења, параграф А54.  
ISA 315 (ревидиран), параграф А59 и Прилог 1.

У параграфима који следе, свако помињање писма о ангажовању на ревизији се односи на писмо о ангажовању на ревизији или други облик писаног договора

ISA 200, параграфи 3–9.

ISA 701, Саопштавање кључних ревизијских питања у извештају независног ревизора  
Као што је дефинисано у ISA 720 (ревидиран), Одговорности ревизора у вези са осталим информацијама  
ISA 700 (ревидиран), параграф 15, укључује захтев који се тиче процене да ли се у финансијском извештају адекватно наводи или описује применљиви оквир финансијског извештавања.

ISA 200, параграф 20.

## **Прилог 1**

(видети параграфе А24–26)

### **Пример писма о ангажовању на ревизији**

Наведен је пример писма о ангажовању на ревизији финансијских извештаја опште намене који су припремљени у складу са Међународним стандардима финансијског извештавања. Наведено писмо није коначна форма већ је намењено као смерница која се може користити у контексту разматрањима наведених у овом ISA. Неопходно је да се прилагоди индивидуалним захтевима и околностима. Нацрт је направљен као пример за ревизију финансијских извештаја за један извештајни период и неопходно је прилагођавање уколико се намерава или очекује поновна ревизија (видети параграф 13). Може бити потребно да затражи правни савет о томе да ли је предложено писмо одговарајуће.

\* \* \*

Представнику руководства или лицу овлашћеном за управљање предузећем АБЦ:

[Циљ и делокруг ревизије]

Захтевали сте од нас да извршимо ревизију финансијских извештаја предузећа АБЦ, које чине извештај о финансијској позицији на дан 31. децембар, 20X1. године, извештај о укупном резултату, извештај о променама на капиталу и извештај о токовима готовине за годину која се завршава на тај дан, и напомене уз финансијске извештаје које укључују сумарни преглед значајних рачуноводствених политика. Задовољство нам је да, овим писмом потврдимо прихватање и наше схватање овог ангажовања.

Циљ наше ревизије је стицање уверавања у разумној мери о томе да финансијски извештаји, узети у целини, не садрже материјално значајне погрешне исказе, настале услед криминалне радње или грешке; и издавање ревизорског извештаја који садржи наше мишљење. Уверавање у разумној мери означава висок ниво уверавања, али не представља гаранцију да ће ревизија спроведена у складу са Међународним стандардима ревизије (ISA) увек открити материјално погрешне исказе, ако такви искази постоје. Погрешни искази могу да настану услед криминалне радње или грешке и сматрају се материјално значајним ако је разумно очекивати да ће они, појединачно или збирно, утицати на економске одлуке корисника донете на основу ових финансијских извештаја.

[Одговорности ревизора]

Ревизију ћемо извршити у складу са Међународним стандардима ревизије (ISA). Ови стандарди захтевају да поступамо у складу са етичким захтевима. Као део ревизије у складу са ISA стандардима, ми примењујемо професионално просуђивање и одржавамо професионални скептицизам током ревизије. Исто тако, ми:

- Вршимо идентификацију и процену ризика материјално значајног погрешног исказа у финансијским извештајима, насталог услед криминалне радње или грешке; осмишљавање и обављање ревизијских поступака који су прикладни за те ризике; и прибављање довољно адекватних ревизијских доказа да обезбеде основу за мишљење ревизора. Ризик да неће бити идентификовани материјално значајни погрешни искази који су резултат криминалне радње је већи него за погрешне исказе настале услед грешке, зато што криминална радња може да укључи

удруживање, фалсификовање, намерне пропусте, лажно представљање или заобилажење интерне контроле.

- Стичемо разумевање о интерним контролама које су релевантне за ревизију ради осмишљавања ревизијских поступака који су прикладни у датим околностима, али не у циљу изражавања мишљења о ефикасности система интерне контроле ентитета. Међутим, очекујемо да ћемо Вам доставити посебно писмо у вези са свим значајним недостацима интерне контроле релевантне за ревизију финансијских извештаја, које смо уочили током ревизије.

- Вршимо процену примењених рачуноводствених политика и у којој мери су разумне рачуноводствене процене и повезана обелодањивања које је извршило руководство.

- Доносимо закључак о прикладности примене начела сталности као рачуноводствене основе од стране руководства и, на основу прикупљених ревизијских доказа, да ли постоји материјална неизвесност у вези са догађајима или условима који могу да изазову значајну сумњу у погледу способности ентитета да настави са пословањем у складу са начелом сталности. Ако закључимо да постоји материјална неизвесност, дужни смо да у свом извештају скренемо пажњу на повезана обелодањивања у финансијским извештајима или, ако таква обелодањивања нису адекватна, да модификујемо своје мишљење. Наши закључци се заснивају на ревизијским доказима прикупљеним до датума извештаја ревизора. Међутим, будући догађаји или услови могу за последицу да имају да ентитет престане да послује у складу са начелом сталности.

- Вршимо процену укупне презентације, структуре и садржаја финансијских извештаја, укључујући обелодањивања, и да ли су у финансијским извештајима приказане основне трансакције и догађаји на такав начин да се постигне фер презентација.

Због инхерентних ограничења ревизије, као и инхерентних ограничења интерне контроле, постоји неизбежан ризик да неки материјално погрешни искази можда неће бити откривени, иако је ревизија адекватно планирана и извршена у складу са Међународним стандардима ревизије.

*[Одговорности руководства и идентификација применљивог оквира финансијског извештавања (за потребе овог примера претпоставља се да закон или регулатива не прописује те одговорности у датим условима; стога се користе описи из параграфа 6(б) овог ISA).]*

Извршење ревизије заснивамо на томе да (руководство, и где је то случај, лица овлашћена за управљање) прихватају и разумеју да имају одговорност за:

(а) Припрему и објективну и истиниту презентацију финансијских извештаја у складу са Међународним стандардима финансијског извештавања.

(б) Интерну контролу за коју (руководство) утврди да је неопходна за припрему финансијских извештаја у којима нема материјално погрешних исказа, насталих услед криминалне радње или грешке; и

(в) Обезбеђивање:

(i) Приступа свим информацијама за које је познато (руководству) да су релевантне за припрему финансијских извештаја као што су евиденције, документација и остало;

(ii) Додатне информације које можда захтевамо (од руководства) за потребе ревизије, и

(iii) Неограничен приступ особама у ентитету од којих будемо сматрали да је неопходно да прикупимо ревизијске доказе.

Као део нашег процеса ревизије, затражићемо (од руководства, и где је то применљиво, лица овлашћених за управљање), потврду у писаној форми у вези са презентацијама које смо добили током ревизије.

Очекујемо потпуну сарадњу вашег особља током ревизије.

*[Друге релевантне информације]*

*[Унети друге информације, као што су договорене накнаде, услови фактурисања и плаћања и други специфични услови, како је прикладно.]*

*[Извештавање]*

*[Унети одговарајуће напомене у вези са очекиваним обликом и садржајем извештаја ревизора укључујући, уколико је применљиво извештавање о осталим информацијама у складу са ISA 720 (ревидиран).]*

Облик и садржина нашег извештаја ће можда морати да буду измењени услед налаза ревизије.

Молимо Вас да потпишете и вратите приложену копију овог писма да бисте потврдили да је оно у складу са вашим схватањем услова у вези са ревизијом финансијских извештаја.

XYZ & Co.

Прихваћено у име предузећа АБЦ од стране

(потпис)

.....

Име и звање

Датум

## Прилог 2

(видети параграф А10)

### **Утврђивање прихватљивости оквира опште намене Правни системи који немају овлашћену или признату организацију за доношење стандарда или оквира финансијског извештавања прописане законом или регулативом**

1. Као што је објашњено у параграфу А10 овог ISA, када је ентитет регистрован или послује у правном систему који нема овлашћену или признату организацију за постављање стандарда, или где оквир финансијског извештавања није прописан законом или регулативом, руководство одређује који ће се оквир финансијског извештавања користити у припреми финансијских извештаја. Пракса у тим правним системима обично подразумева примену стандарда финансијског извештавања које је утврдила нека од организација наведених у параграфу А8 овог ISA.

2. Алтернативно, у одређеном правном систему могу бити успостављене рачуноводствене конвенције, које су опште признате као применљиви оквир финансијског извештавања за финансијске извештаје опште намене, које припремају одређени специфични ентитети која послују у том правном систему. Када је такав оквир финансијског извештавања усвојен, ревизор је према параграфу 6(б) у обавези да утврди да ли се може сматрати да те рачуноводствене конвенције посматране у целини представљају применљиви оквир финансијског извештавања за припрему извештаја опште намене. Када је примена рачуноводствених конвенција широко распрострањена у одређеном правном систему, рачуноводствена професија у том систему може размотрити прихватљивост тог оквира финансијског извештавања, за потребе ревизора. Алтернативно, ревизор може донети одлуку о томе, разматрајући да ли те рачуноводствене конвенције имају одлике које обично имају прихватљиви оквири финансијског извештавања (видети параграф 3 испод), или поредећи те рачуноводствене конвенције са захтевима неког постојећег оквира финансијског извештавања, који се сматра прихватљивим (видети параграф 4 испод).

3. Прихватљиви оквири финансијског извештавања за састављање финансијских извештаја опште намене уобичајено имају следеће одлике, које омогућавају састављање извештаја који пружају информације потребне корисницима:

(а) *релевантност*, у смислу да пружене информације у финансијским извештајима треба да одговарају природи ентитета и циљу припремања финансијских извештаја. На пример, у случају пословног ентитета који припрема финансијске извештаје опште намене, релевантност се процењује у смислу информација неопходних за задовољење општих информационих потреба широког круга корисника који доносе економске одлуке. Ове потребе се обично задовољавају истинитом и објективном презентацијом финансијског положаја, финансијских перформанси и токова готовине тог пословног ентитета);

(б) *потпуност*, у смислу да трансакције и догађаји, салда рачуна и обелодањивања која могу утицати на финансијске извештаје нису изостављени;

(ц) *поузданост*, у смислу да информације садржане у финансијским извештајима:

(i) одражавају економску суштину догађаја и трансакција, а не само њихову правну форму, и

(ii) резултирају у разумној мери доследном проценом, мерењем, презентовањем и обелодањивањем, када се користе у сличним околностима;

(д) *неутралност*, у смислу да информације у финансијским извештајима треба да буду објективне и непристрасне;

(е) *разумљивост*, у смислу да информације обелодањене у финансијским извештајима буду јасне и свеобухватне, а не предмет значајно различитих интерпретација.

4. Ревизор може одлучити да упореди рачуноводствене конвенције и захтеве из неког постојећег оквира финансијског извештавања који се сматра прихватљивим, на пример из IFRS. За потребе ревизије малог ентитета, ревизор може одлучити да упореди такве рачуноводствене конвенције са оквиром финансијског извештавања који је за такве ентитете посебно осмислила организација овлашћена или призната за доношење стандарда. Када ревизор врши таква поређења и идентификује извесне разлике, одлучивање о томе да ли те рачуноводствене конвенције које је усвојило руководство представљају прихватљиви оквир финансијског извештавања треба да

обухвати и разматрање разлога постојања разлика и да ли ће можда примена тих рачуноводствених конвенција резултирати обмањујућим финансијским извештајима.

5. Скуп рачуноводствених конвенција, које су осмишљене да буду прилагођене појединачним потребама, нису прихватљив оквир финансијског извештавања за финансијске извештаје опште намене. Слично томе, оквир усклађености неће бити прихватљив оквир финансијског извештавања, уколико није у одређеном правном систему, опште прихваћен од стране оних који припремају и користе те финансијске извештаје.

-----

*Примаоци и наводи у писму ће бити у складу са околностима ангажовања, укључујући и релевантни правни систем. Важно је позвати се на одговарајуће особе – видети параграф А22.*

*У овом писму, термини „ви“, „ми“, „нас“, „руководство“, „лица овлашћена за управљање“ и „ревизор“ се користе у складу са околностима.*

*Ова реченица се мења, по потреби, у околностима када ревизор такође има одговорност да изда мишљење и ефективности интерних контрола у вези са ревизијом финансијских извештаја.*

*Употреба терминологије у складу са околностима.*

*Или, уколико је то прикладно, „Припрему финансијских извештаја који дају објективан и истинит приказ у складу са Међународним стандардима финансијског извештавања.“*

*Видети параграф А24 за примере осталих питања која се односе на одговорности руководства које могу да буду укључене.*

## **МЕЂУНАРОДНИ СТАНДАРД РЕВИЗИЈЕ 220 КОНТРОЛА КВАЛИТЕТА РЕВИЗИЈЕ ФИНАНСИЈСКИХ ИЗВЕШТАЈА**

(Стандард важи за ревизије финансијских извештаја за периоде који почињу 15. децембра 2009. године или касније)

### **САДРЖАЈ**

*Параграф*

#### **Увод**

Делокруг овог ISA 1

Систем контроле квалитета и улога тима који ради на ангажовању 2–4

Датум ступања на снагу 5

#### **Циљ 6**

#### **Дефиниције 7**

#### **Захтеви**

Одговорност руководства за квалитет ревизије 8

Релевантни етички захтеви 9–11

Прихватање и наставак сарадње са клијентом и ангажовања ревизије 12–13

Именовање тима за ангажовање 14

Спровођење ангажовања 15–22

Надзор 23

Документација 24–25

#### **Примена и остала објашњења**

Систем контроле квалитета и улога тима који ради на ангажовању А1–А2

Одговорност руководства за квалитет ревизија А3

Релевантни етички захтеви А4–А7

Прихватање и наставак сарадње са клијентом и ангажовања ревизије А8–А9

Именовање тима за ангажовање А10–А12

Спровођење ангажовања А13–А32

Надзор А33–А35

Документација А36

Међународни стандард ревизије (ISA) 220, *Контрола квалитета ревизије финансијских извештаја* треба тумачити у контексту ISA 200 *Општи циљеви независног ревизора и спровођење ревизије у складу са Међународним стандардима ревизије*.

#### **Увод**

#### **Делокруг овог ISA**

1. Овај Међународни стандард ревизије (ISA) се бави специфичним одговорностима ревизора у вези са поступцима контроле квалитета ревизије финансијских извештаја. Такође се бави, где је то применљиво, одговорностима лица која врши контролни преглед квалитета ангажовања. Овај ISA треба тумачити у складу са релевантним етичким захтевима.

#### **Систем контроле квалитета и улога тима који ради на ангажовању**

2. Системи контроле квалитета, политика и процедуре су одговорности ревизијске фирме. У складу са ISQC 1, фирма је у обавези да успостави систем контроле квалитета осмишљен тако да пружи уверавање у разумној мери:

(а) да фирма и њени запослени раде у складу са стандардима професије и регулаторним и законским захтевима, и

(б) да су извештаји које је издала фирма или партнер одговоран за ангажовање примерени датим околностима..

Овај ISA се заснива на претпоставци да фирма подлеже захтевима ISQC 1 или националним захтевима који су бар подједнако строги. (видети параграф А1)

3. У контексту система контроле квалитета у фирми, тимови на ангажовању имају одговорност да примене поступке контроле квалитета који су применљиви на појединачно ангажовање ревизије и пруже фирми релевантне информације које ће омогућити функционисање система контроле квалитета у делу који се односи на независност.

4. Тим који ради на ангажовању има право да се ослони на систем контроле квалитета у оквиру фирме, осим уколико није другачије назначено од стране фирме или других страна. (видети параграф А2)

#### **Датум ступања на снагу**

5. Овај ISA ступа на снагу за ревизије финансијских информација за периоде који почињу 15. децембра 2009. године или касније.

#### **Циљ**

6. Циљ ревизора је да успостави поступке за контролу квалитета на нивоу ангажовања, које ће ревизору пружити уверавање у разумној мери да је:

(а) Ревизија обављена у складу са професионалним стандардима и применљивим регулаторним и законским захтевима; и

(б) Извештај ревизора у складу са околностима.

#### **Дефиниције**

7. У овом ISQC, наведени појмови имају следеће значење:

(а) Партнер ангажовања – Партнер или друго лице у фирми које је одговорно за ангажовање, постигнути успех и извештај који се издаје у име фирме, и које, где је то потребно, поседује одговарајућа овлашћења дата од стране професионалног, правног или регулаторног тела;

(б) Контролни преглед квалитета ангажовања – Процес осмишљен у циљу пружања објективне евалуације, на дан објављивања извештаја или пре њега, значајних расуђивања тима који ради на ангажовању и закључака донетих у формулисању извештаја. Процес контролног прегледа квалитета ангажовања се врши за ревизије финансијских извештаја ентитета који су котирали на берзи и остала ангажовања, ако постоје, за које је фирма утврдила да је неопходан контролни преглед квалитета ангажовања.

(ц) Лице које врши контролу квалитета ангажовања – Партнер, друга особа у фирми, спољни сарадник са одговарајућим квалификацијама или тим састављен од таквих појединаца од којих нико није део тима који ради на ангажовању, и који имају довољно и прикладно искуство и овлашћења за објективну евалуацију значајних расуђивања тима који ради на ангажовању и закључака до којих је тим дошао при формулисању извештаја.

(д) Тим који ради на ангажовању – Сви партнери и запослени који раде на ангажовању као и сви појединци запослени у фирми или мрежи који обављају поступке у склопу ангажовања. То не укључује и спољне стручне сараднике ревизоре ангазоване од стране фирме или мреже фирми. Израз „тим који ради на ангажовању“ исто тако не укључује појединце из функције интерне ревизије клијента који пружају директну помоћ у ревизијским ангажовању када екстерни ревизор поступа у складу са захтевима наведеним у стандарду ISA 610 (ревидиран 2013. године).

(е) Фирма – Индивидуално лице које обавља праксу (практичар), партнерство, корпорација или неки други ентитет професионалних рачуновођа;

(ф) Инспекција – у вези са завршеним ангажовањима, процедуре осмишљене у циљу утврђивања доказа о усаглашености рада тима који је радио на ангажовању са политикама и процедурама контроле квалитета фирме.

(г) Котирани ентитет – Ентитет чије су акције, деонице или дужнички инструменти котирани на признатој берзи или се њима тргује по правилима признате берзе или еквивалентног тела.

(х) Надзор – Процес који се састоји од сталног разматрања и евалуације система контроле квалитета, укључујући периодичне инспекције одабраних завршених ангажовања, осмишљене да пруже фирми уверавање у разумној мери да систем контроле квалитета ефективно ради.

(и) Фирма у оквиру мреже – Фирма или ентитет који је део мреже.

(j) Мрежа – Већа структура:

(i) чији је циљ сарадња, и

(ii) која је очигледно створена у циљу остварења профита, поделе трошкова или има заједничко власништво, контролу или руководство, заједничке политике и поступке за контролу квалитета, заједничку пословну стратегију, користе заједнички заштићени знак или значајан део професионалних ресурса.

(к) Партнер – Сваки појединац који поседује овлашћење да обавезе фирму у односу на перформансе ангажовања на пружању професионалних услуга.

(л) Кадрови – Партнери и остали запослени.

(м) Професионални стандарди – Међународни стандарди ревизије (ISA) и релевантни етички захтеви.

(н) Релевантни етички захтеви – Етички захтеви који су обавезујући за тим који ради на ангажовању и лице које врши контролни преглед квалитета ангажовања, а који су уобичајено дати у деловима А и Б *Етичког кодекса за професионалне рачуновође* (IESBA Кодекс) који је објавио Одбор за међународне рачуноводствене стандарде етике за рачуновође, заједно са националним захтевима уколико су рестриктивнији.

(о) Особље – Професионалци, који нису партнери, укључујући и све стручњаке које фирма ангажује.

(п) Одговарајуће квалификовано екстерно лице – појединац изван фирме који поседује способности и компетенцију неопходну за вршење функције партнера ангажовања, на пример партнер из друге фирме, или запослени (са одговарајућим искуством) у професионалном рачуноводственом телу чији чланови могу да врше ревизију и прегледе финансијских информација из претходних периода или друга ангажовања на основу којих се пружа уверавање или сродне услуге, или у организацији која врши релевантне услуге контроле квалитета.

### **Захтеви**

#### **Одговорност руководства за квалитет ревизије**

8. Партнер ангажовања је одговоран за укупан квалитет сваке ревизије која је у његовој надлежности. (видети параграф А3)

#### **Релевантни етички захтеви**

9. У току ангажовања на ревизији, партнер пажљиво прати, и уколико је то неопходно, врши испитивања, ради прикупљања доказа о непоштовању етичких захтева од стране чланова тима који ради на ангажовању. (видети параграф А4–А5)

10. Уколико партнер на ангажовању дође до сазнања, путем система контроле квалитета фирме или на неки други начин, који указују да чланови тима на ангажовању нису поступали у складу са релевантним етичким захтевима, партнер на ангажовању, уз консултацију са другим особама у фирми, одређује мере које треба предузети. (видети параграф А5)

### *Независност*



11. Партнер ангажовања треба да формира закључак о усаглашености са захтевима независности који су применљиви на ревизијско ангажовање. При том, партнер ангажовања треба да: (видети параграф А5)

(а) Прикупи релевантне информације из фирме и, где је то применљиво, из мреже којој фирма припада, како би идентификовао и проценио околности и односе који представљају претњу независности;

(б) Процени информације о идентификованим случајевима, уколико они постоје, кршења политика и процедура фирме у вези са независношћу како би утврдио да ли представљају претњу независности у контексту ревизијског ангажовања;

(ц) Предузме одговарајуће поступке како би се такве претње уклониле или свеле на прихватљив ниво, применом заштитних мера, или, уколико се сматра примереним, повлачењем из ревизијског ангажовања, у случајевима где закон или регулатива дозвољавају повлачење. Партнер ангажовања треба одмах да извести фирму о случајевима када оваква питања нису решена одговарајућим активностима. (видети параграфе А6–А7)

#### **Прихватање и наставак сарадње са клијентом и ангажовања ревизије**

12. Партнер ангажовања треба да утврди да су спроведени одговарајући поступци у вези са прихватањем и наставком сарадње са клијентом и специфичним ревизијским ангажовањима, и да су донети закључци прикладни. (видети параграфе А8–А9)

13. Уколико партнер ангажовања добије информације које би, да су биле познате раније, узроковале неприхватање ревизијског ангажовања, партнер треба сместа да о томе информише фирму, како би се предузеле неопходне активности. (видети параграф А9)

#### **Именовање тима за ангажовање**

14. Партнер на ангажовању треба да утврди да тим који ради на ангажовању, и сви ангажовани стручњаци који нису део тима који ради на ангажовању, заједно имају одговарајуће знање и способности да:

(а) Спроведу ангажовање ревизије у складу са стандардима професије и применљивим регулаторним и законским захтевима; и

(б) Омогуће издавање извештаја ревизора који је у складу са датим околностима. (видети параграф А10–А12)

#### **Спровођење ангажовања**

##### *Управљање, надзор и извршење*

15. Партнер на ангажовању је одговоран за:

(а) Управљање, надзор и извршење ангажовања ревизије у складу са професионалним стандардима и применљивим регулаторним и законским захтевима. (видети параграфе А13–А15, А20)

(б) Ревизијски извештај који треба да буде у складу са датим околностима.

##### *Прегледи*

16. Партнер на ангажовању ће преузети одговорност да прегледи буду урађени у складу са политиком и процедурама фирме. (видети параграфе А16–А17, А20)

17. Пре или на дан издавања ревизијског извештаја, партнер ангажовања кроз преглед документације и дискусију са тимом који ради на ангажовању треба да утврди да је прикупљено довољно адекватних доказа који подржавају донете закључке и извештај ревизора. (видети параграфе А18–А20)

##### *Консултације*

18. Партнер ангажовања треба да:

(а) има одговорност за спровођење одговарајућих консултација у оквиру тима у вези проблематичних и спорних питања;

(б) буде задовољан консултацијама спроведеним током ангажовања, како у оквиру тима тако и између чланова тима и других лица одговарајућег нивоа у оквиру фирме или изван ње;

(ц) буде задовољан природом и обимом консултација и резултирајућих закључака, као и начина на који су документоване; и

(д) утврди да ли су закључци донети на основу консултација примењени. (види параграфе А21–А22)

#### *Контролни преглед квалитета ангажовања*

19. За ревизије финансијских извештаја ентитета котираних на берзи, и друга ревизијска ангажовања, уколико их има, за које фирма утврди да је неопходно обавити контролни преглед квалитета ангажовања, партнер ангажовања треба да:

- (а) утврди да је именовано лице које ће вршити контролни преглед квалитета ангажовања;
- (б) разреши сва значајна питања идентификована током ревизије, укључујући и питања идентификована током прегледа квалитета, у сарадњи са лицем које врши контролни преглед; и
- (ц) не дозволи издавање ревизијског извештаја све до завршетка контролног прегледа. (видети параграф А23–А25)

20. Лице које врши контролни преглед квалитета ангажовања врши објективну евалуацију значајних просуђивања извршених од стране тима који ради на ангажовању, и закључака донетих током креирања извештаја ревизора. Контролна евалуација подразумева:

- (а) Разговор са партнером ангажовања о свим значајним питањима;
- (б) Преглед финансијских извештаја и предложеног извештаја ревизора;
- (ц) Преглед изабране ревизијске документације у вези значајних просуђивања извршених од стране тима на ангажовању, као и о донетим закључцима; и
- (д) Оцену донетих закључака приликом формулисања извештаја ревизора и разматрање да ли је предложени извештај одговарајући. (видети параграфе А26–А28, А30–А32)

21. Приликом контролног прегледа квалитета ревизије финансијских извештаја ентитета који се котирају на берзи, лице које врши контролу разматра следеће:

- (а) Процену у погледу независности фирме у односу на одређено ревизијско ангажовање коју је извршио тим који ради на ангажовању;
- (б) Да ли су обављене одговарајуће консултације у вези са разликама у мишљењима или другим проблематичним и спорним питањима, као и да ли су донети закључци на основу ових консултација; и
- (ц) Да ли ревизијска документација одабрана за преглед одражава рад у вези са извршеним значајним просуђивањима, као и да ли подржава донете закључке. (видети параграфе А29–А32)

#### *Разлике у мишљењима*

22. Уколико се јави разлика у мишљењима унутар тима који ради на ангажовању, са консултантима или, где је то применљиво, између партнера ангажовања и лица који врши преглед квалитета ангажовања, тим који ради на ангажовању поступа у складу са политикама и процедурама фирме које се односе на решавање разлика у мишљењима.

#### **Надзор**

23. Ефективан систем контроле квалитета подразумева поступак надзора који је осмишљен да пружи уверавање у разумној мери да су политике и процедуре које се односе на систем контроле квалитета релевантне, адекватне и оперативне. Партнер ангажовања разматра резултате процеса надзора о којима је информисан од стране фирме, или уколико је то применљиво, других фирми у оквиру мреже, о томе да ли идентификована одступања могу утицати на ревизијско ангажовање. (видети параграфе А33–А35)

#### **Документација**

24. Ревизор укључује у документацију следеће:

- (а) Уочене проблеме у вези усклађености са релевантним етичким захтевима и начин на који су они решени.
- (б) Закључке о испуњавању захтева независности који се односе на ревизијско ангажовање, и све релевантне дискусије са фирмом које подржавају ове закључке.
- (ц) Закључке који се тичу прихватања и продужетка односа с клијентом и ревизијског ангажовања.
- (д) Природу и делокруг, као и резултирајуће закључке, консултација које су обављене током ревизијског ангажовања. (видети параграф А36)

25. Лице које врши контролу квалитета ангажовања, за прегледано ревизијско ангажовање документује:

(а) Да су процедуре захтеване политикама фирме о контролном прегледу квалитета ангажовања извршене;

(б) Да је контролни преглед квалитета ангажовања завршен пре или на датум издавања ревизијског извештаја; и

(ц) Да контролор нема сазнање да постоје нерешена питања која би га навела на уверење да значајна просуђивања вршена од стране тима који ради на ангажовању и донети закључци нису одговарајући.

\* \* \*

#### **Примена и остала објашњења**

#### **Систем контроле квалитета и улога тима који ради на ангажовању** (видети параграф 2)

A1. ISQC, или национални захтеви који су бар подједнако строги, се бави одговорностима фирме да организује и одржава систем контроле квалитета ревизијских ангажовања. Систем контроле квалитета укључује политике и процедуре које се баве следећим:

- Одговорност руководства за квалитет унутар фирме
- Релевантни етички захтеви
- Прихватање и наставак ангажовања код клијента и специфична ангажовања
- Кадрови
- Спровођење ангажовања
- Надзор

Национални захтеви који се баве одговорностима фирме да организује и одржава систем контроле квалитета ревизијских ангажовања су бар подједнако захтевни као ISQC 1, када обухватају све елементе наведене у овом параграфу и намећу обавезу фирмама да испуне циљеве који су наведени у ISQC 1.

#### *Ослањање на систем контроле квалитета фирме* (видети параграф 4)

A2. Осим у случајевима када информације добијене од фирме или треће стране указују на супротно, тим који ради на ангажовању се може ослонити на систем контроле квалитета фирме у вези са, на пример, обезбеђењем:

- Стручности кадрова путем поступака запошљавања и формалном обуком.
- Независности путем прикупљања и преношење релевантних информација о независности.
- Одржавања односа с клијентом путем система прихватања и наставка сарадње.
- Поштовања регулаторних и законских захтева путем процеса надзора.

#### **Одговорност руководства за квалитет ревизија** (видети параграф 8)

A3. Активности партнера на ангажовању и одговарајуће поруке другим члановима тима на ангажовању, у вези са преузимањем одговорности за укупан квалитет сваког ревизијског ангажовања, наглашавају:

(а) Значај квалитета ревизије у смислу:

- (i) Рада у складу са професионалним стандардима и регулаторним и законским захтевима;
- (ii) Рада у складу са политикама и процедурама фирме;
- (iii) Издавања ревизијског извештаја који је у складу са датим околностима; и

(iv) Могућности да чланови тима на ангажовању изнесу забринутост без икаквог страха од евентуалне освете; и

(б) Чињеница да је квалитет од суштинског значаја за спровођење ревизијског ангажовања.

#### **Релевантни етички захтеви**

*Рад у складу са релевантним етичким захтевима* (види параграф 9)

A4. IESBA Кодекс успоставља следеће основне принципе професионалне етике:

- (а) Интегритет;
- (б) Објективност;
- (ц) Професионалну способност и неопходну пажњу;

- (д) Поверљивост;
- (е) Професионално понашање.

Дефиниције појмова „фирма“, „мрежа“ или „умрежена фирма“ (видети параграфе 9–11)

A5. Дефиниције појмова „фирма“, „мрежа“ или „умрежена фирма“ у релевантним етичким захтевима се могу разликовати од оних које су одређене овим ISA. На пример IESBA Кодекс дефинише појам „фирма“ као:

- (а) Индивидуални практичар, партнерство или корпорација професионалних рачуновођа;
- (б) Ентитет који кроз власништво, руководство или на друге начине контролише такве стране;
- (ц) Ентитет који такве стране контролишу кроз власништво, руководство или на друге начине.

IESBA Кодекс такође даје смернице у вези са појмовима „мрежа“ и „фирма у оквиру мреже“.

Приликом испуњавања захтева параграфа 9–11, примењују се дефиниције из релевантних етичких захтева у оној мери у којој је неопходно да би се протумачили ти етички захтеви.

*Претње независности* (видети параграф 11(ц))

A6. Партнер на ангажовању може уочити претњу независности у вези ревизијског ангажовања, коју мере заштите не могу елиминисати или смањити на прихватљиви ниво. У том случају, као што је наведено у параграфу 11(ц), партнер на ангажовању подноси извештај релевантној особи (особама) у фирми како би се одредили неопходни поступци, што може укључивати елиминисање активности или интереса који узрокују претњу, или повлачење из ревизијског ангажовања, уколико закон или регулатива то дозвољава.

Разматрања специфична за јавни сектор

A7. Независност ревизора јавног сектора може бити заштићена законским мерама. Међутим, ревизори јавног сектора или ревизорске фирме које у њихово име врше ревизију јавног сектора, ће можда морати да, у зависности од услова именовања у одређеним правним системима, прилагоде приступ како би се обезбедило испуњење суштине захтева наведених у параграфу 11. Ово може подразумевати, у случајевима када није дозвољено повлачење из ангажовања, обелодањивање, путем јавног извештаја, постојећих околности услед којих би се, да се ради о ревизији у приватном сектору ревизор повукао из ангажовања.

**Прихватање и наставак сарадње са клијентом и ангажовања ревизије** (видети параграф 12)

A8. ISQC 1 захтева да фирма треба да прибави информације за које сматра да су неопходне у датим околностима, пре прихватања ангажовања код новог клијента, при одлучивању да ли да настави рад на постојећем ангажовању и при разматрања да ли да прихвати ново ангажовање код познатог клијента. Информације које помажу партнеру на ангажовању да утврди да ли су закључци, до којих се дошло у вези са прихватањем и наставком сарадње са клијентом и ревизијским ангажовањима одговарајући, су следеће:

- Интегритет главних власника, кључних руководилаца и лица овлашћених за управљање ентитетом;
- Да ли је наименовани тим компетентан за извршење ревизијског ангажовања и да ли има довољно времена и ресурса;
- Да ли фирма и тим који ради на ангажовању могу испунити релевантне етичке захтеве; и
- Нерешена питања која су се јавила током протеклих или текућег ревизијског ангажовања, и њихов утицај на наставак сарадње.

*Разматрања специфична за ентитете у јавном сектору* (видети параграфе 12–13)

A9. У јавном сектору, ревизори могу бити наименовани у складу са законским процедурама. У складу са тим, одређени захтеви и разматрања у вези са прихватањем и наставком односа са клијентом и ревизијским ангажовањима, која су наведена у параграфима 12, 13 и A8 можда нису релевантна. Међутим, информације које су прикупљене као резултат овог поступка могу бити значајне ревизорима у јавном сектору приликом процене ризика и приликом извештавања.

**Именовање тима за ангажовање** (видети параграф 14)

A10. Тим за ангажовање укључује особу која користи своју стручност у специјалистичкој области рачуноводства или ревизије, било да је ангажована или запослена у фирми, која обавља ревизијске поступке у ангажовању. Међутим, особа која има такву стручност се не сматра чланом

тима уколико је ангажована само ради консултација. Консултације су ближе описане у параграфу 18, и параграфима A21–A22.

A11. Приликом разматрања одговарајућих способности и стручности које се очекују од тима као целине, партнер на ангажовању може размотрити следеће карактеристике тима:

- Разумевање и практично искуство у ревизијским ангажовањима сличне природе и сложености, стечено путем одговарајуће обуке и учешћа у ангажовањима.
- Разумевање професионалних стандарда и професионалне и законске регулативе.
- Одговарајуће техничко знање, укључујући релевантно познавање информационе технологије, и специјализоване области рачуноводства и ревизије.
- Познавање специфичне привредне гране у којој клијент послује.
- Способност професионалног просуђивања.
- Разумевање политика и поступака контроле квалитета фирме.

*Разматрања која су специфична за ентитете у јавном сектору*

A12. У одређеном правном систему, од ревизора јавног сектора се могу захтевати додатне способности. Овакве додатне способности се могу односити на разумевање применљивих аранжмана у вези извештавања, укључујући извештавање законодавне власти, других управних тела или извештавање у јавном интересу. Шири опсег ревизије јавног сектора може обухватати, на пример, неке аспекте ревизије перформанси или свеобухватне процене поштовања законодавства и спречавања и детекције криминалних радњи и корупције.

### **Спровођење ангажовања**

*Управљање, надзор и извршење (видети параграф 15(а))*

A13. Управљање ревизијским ангажовањем подразумева информисање чланове тима о:

- њиховим задужењима, укључујући и неопходност поштовања релевантних етичких захтева, као и о планирању и спровођењу ревизије уз професионални скептицизам у складу са ISA 200;
- одговорности сваког партнера у случају када је ангажовано више партнера за спровођење ангажовања ревизије.
- Циљевима рада који треба обавити.
- Природи пословања ентитета.
- Ризицима.
- Проблемима који се могу јавити; и
- Детаљном приступу спровођењу ангажовања.

Дискусија између чланова тима омогућава да мање искусни чланови тима постављају питања искуснијима, тако да се успоставља одговарајућа комуникација у оквиру тима који ради на ангажовању.

A14. Одговарајући тимски рад и обука помаже мање искусним члановима тима да јасно разумеју циљеве посла који им је додељен.

A15. Надзор подразумева следеће:

- Праћење напретка ревизијског ангажовања.
- Разматрање способности појединачних чланова тима који ради на ангажовању, да ли имају довољно времена да изврше додељени посао, да ли разумеју упутства и да ли посао врше у складу са планираним приступом ангажовања ревизије.
- Разматрање значајних питања која се појаве током ревизијског ангажовања, разматрање њиховог значаја и прилагођавање планираног приступа.
- Идентификовање питања у вези са којима су неопходне консултације или мишљења искуснијих чланова тима током ревизијског ангажовања.

*Преглед*

Одговорност за преглед (види параграф 16)

A16. У складу са ISQC, политике и процедуре фирме у вези са одговорношћу за преглед рада се базирају на потреби да преглед рада извршеног од стране мање искусних чланова тима, врше искуснији чланови тима.

A17. При прегледу се разматра:

- Да ли је рад извршен у складу са професионалним стандардима и применљивим регулаторним и законским захтевима;
- Да ли постоје значајна питања која треба даље разматрати;
- Да ли су извршене потребне консултације и да ли су резултирајући закључци документовани и спроведени;
- Да ли постоји потреба да се ревидира природа, период и обим извршеног рада;
- Да ли извршени рад подржава закључке и да ли је на одговарајући начин документован;
- Да ли прикупљени докази на одговарајући начин и у довољној мери подржавају ревизорски извештај; и
- Да ли су постигнути циљеви дефинисани процедурама ангажовања.

Преглед извршеног рада од стране партнера ангажовања (видети параграф 17)

A18. Благовремени прегледи следећих ставки, од стране партнера ангажовања у одговарајућим фазама ангажовања омогућавају благовремено решавање значајних питања, на задовољство партнера ангажовања и на дан или пре објављивања извештаја ревизора:

- Критична просуђивања, посебно она која се односе на проблематична или спорна питања идентификована током ангажовања;
- Значајне ризике; и
- Друга питања која партнер ангажовања сматра значајним.

Партнер ангажовања не мора, али може, да прегледа целокупну ревизијску документацију. Међутим, у складу са ISA 230, партнер документује обим и време прегледа.

A19. Нови партнер ангажовања који је преузео ревизију која је у току, може применити одредбе описане у параграфу А18 које се тичу процедуре прегледа рада извршеног до датума промене партнера, како би адекватно преузео одговорности партнера ангажовања.

*Разматрања релевантна за случај ангажовања члана тима који поседује стручност у специјалистичкој области рачуноводства или ревизије (видети параграфе 15–17)*

A20. Уколико је ангажован члан тима који је стручан у некој специјализованој области рачуноводства или ревизије, управљање, надзор и преглед рада тог члана тима може укључивати следеће:

- Договор са тим чланом о природи, делокругу и циљевима његовог рада; и у складу са тим, улоге, природа, временски оквири и обим комуникације између тог члана и других чланова тима на ангажовању.

- Процену адекватности рада члана тима, укључујући и релевантност и основаност налаза или закључака члана тима и њихова доследност са другим ревизијским доказима.

*Консултације (видети параграф 18)*

A21. Ефективне консултације о значајним техничким, етичким и другим питањима у оквиру фирме, или где је то применљиво, ван фирме, се могу постићи уколико особе које се консултују:

- Добију релевантне чињенице које ће им омогућити да дају савет који је заснован на чињеницама; и

- Имају одговарајуће знање, позицију и искуство.

A22. Може бити прикладно да се тим који ради на ангажовању консултује и изван фирме, на пример, уколико фирма не поседује одговарајуће интерне ресурсе. У овом случају може се искористити предност саветодавних служби других фирми, професионалних и регулаторних тела, или комерцијалних организација које пружају релевантне услуге контроле квалитета.

*Контролни преглед квалитета ангажовања*

Завршетак контролног прегледа квалитета ангажовања пре датума који носи извештај ревизора (видети параграф 19(ц))

A23. ISA 700 (ревидиран) налаже да извештај ревизора није датиран пре датума када је ревизор прикупио довољно адекватних доказа на којима заснива мишљење о финансијским извештајима. У случајевима ревизије финансијских извештаја ентитета котираних на берзи или уколико ангажовање испуњава критеријуме неопходне за контролни преглед квалитета ангажовања, такав преглед помаже ревизору да установи да ли је прикупљено довољно адекватних доказа.

A24. Спровођење контролног прегледа квалитета ангажовања благовремено током фаза ангажовања, омогућава да се значајна питања разреше на начин који је по мишљењу лица које обавља контролу квалитета ангажовања задовољавајући, и пре или на дан издавања извештаја.

A25. Завршетак контролног прегледа квалитета ангажовања подразумева да је лице које обавља контролу квалитета ангажовања испунило све захтеве који су наведени у параграфима 20–21, и где је то применљиво, усклађеност са захтевима параграфа 22. Документација о контролном прегледу квалитета ангажовања може бити комплетирана након датума ревизијског извештаја, као део комплетирања коначног досијеа ревизије. ISA 230 установљава захтеве и даје упутства у вези са овом темом.

Природа, обим и време контролног прегледа квалитета ангажовања (видети параграф 20)

A26. Стална пажња у погледу промена околности омогућава партнеру ангажовања да препозна ситуацију у којој је неопходан контролни преглед квалитета ангажовања, иако се можда, на почетку ангажовања, није захтевао такав преглед.

A27. Обим контролног прегледа квалитета ангажовања може зависити од, између осталог, комплексности ревизијског ангажовања, од тога ли да ли се ентитет котира на берзи, и ризика да извештај ревизора неће бити одговарајући у датим околностима. Спровођење контролног прегледа квалитета ангажовања не умањује одговорност партнера на ангажовању у вези са ревизијским ангажовањем и спровођењем тог ангажовања.

Контролни преглед квалитета ангажовања код котираних ентитета (видети параграф 21)

A28. Када се примењује ISA 701, закључци које доноси тим који ради на ангажовању приликом формулисања извештаја ревизора обухватају утврђивање:

- Кључних ревизијских питања која ће бити укључена у извештај ревизора;
- Кључних ревизијских питања која неће бити саопштена у извештају ревизора у складу са параграфом 14 стандарда ISA 701, ако постоје; и
- Ако је применљиво, у зависности од чињеница и околности ентитета и ревизије, да не постоје кључна ревизија питања која се саопштавају у извештају ревизора.

Поред тога, разматрање предложеног извештаја ревизора у складу са параграфом 20 (б) укључује разматрање предложеног текста који се укључује у одељак Кључна ревизијска питања.

A29. Друге ставке које су значајне за оцену просуђивања извршених од стране тима на ангажовању могу бити размотрене приликом контролног прегледа квалитета ангажовања код котираних ентитета су:

- Значајни ризици идентификовани током ангажовања у складу са ISA 315 (ревидиран), као и одговори на те ризике у складу са ISA 330, укључујући и процену и одговоре на ризике од криминалне радње у складу са ISA 240.

- Извршена просуђивања, поготово у односу на материјалност и значајне ризике.
- Значај и природу коригованих и некоригованих погрешних исказа идентификованих током вршења ревизије.
- Да ли су размотрена одговарајућа питања о којима треба обавестити руководство и лица овлашћена за управљање, и уколико је то потребно регулаторна тела?

Ова питања, у зависности од околности, се могу применити и на контролни преглед квалитета ангажовања ревизија финансијских извештаја других ентитета.

Разматрања која су специфична за мање ентитете (видети параграфе 20–21)

A30. Поред ревизије финансијских извештаја котираних ентитета, контролни преглед квалитета ангажовања је обавезан за ревизијска ангажовања која испуњавају критеријуме које је установила фирма која одређује ангажовања која треба да прођу контролни преглед квалитета ангажовања. У неким случајевима може се десити да ни једно од ревизијских ангажовања фирме не испуњава критеријуме због којих би требало да буде извршен преглед.

Разматрања која су специфична за јавни сектор (видети параграфе 20–21)

A31. У јавном сектору, ревизор који је именован законом (на пример, главни ревизор, или нека друга адекватно квалификована особа у име главног ревизора), може имати улогу која је еквивалентна улози партнера ангажовања са целокупном одговорношћу за ревизије у јавном сектору. У таквим околностима, уколико је то применљиво, избор лица које врши контролни преглед квалитета ангажовања укључује разматрање потребе за независношћу од ентитета чија се ревизија врши и способности лица које врши контролни преглед квалитета ангажовања да изврши објективну процену.

A32. Котирани ентитети, који се наводе у параграфима 21 и A28, нису уобичајени у јавном сектору. Међутим, може бити и других ентитета јавног сектора који су значајни због своје величине, сложености или јавног интереса и који, из тог разлога, имају широк спектар заинтересованих страна. Пример оваквих ентитета су корпорације у власништву државе и јавна предузећа. Сталне трансформације унутар јавног сектора могу резултирати појавом нових врста значајних ентитета. Не постоје фиксно утврђени критеријуми на основу којих се процењује значај. Међутим, ревизори у јавном сектору процењују који ентитети су довољно значајни да би се оправдало спровођење контролног прегледа квалитета ангажовања.

#### **Надзор (види параграф 23)**

A33. Стандардом ISQC 1 се захтева да фирма установи процес надзора, осмишљен тако да пружи разумно уверавање да су политике и процедуре које се односе на систем контроле квалитета релевантне, адекватне, оперативне и ефикасне и примењене у пракси.

A34. Приликом разматрања недостатака који могу да утичу на ангажовање ревизије, партнер ангажовања разматра мере које је фирма преузела како би поправила ситуацију и да ли их партнер ангажовања сматра прихватљивим у контексту те ревизије.

A35. Недостатак у систему контроле квалитета фирме не мора обавезно да указује да одређено ревизијско ангажовање није обављено у складу са професионалним стандардима и применљивим законским и регулаторним захтевима, или да извештај ревизора није одговарајући.

#### **Документација**

*Документација о консултацијама (види параграф 24(д))*

A36. Документација о консултацијама са другим професионалцима у вези са проблематичним и спорним питањима, која је комплетна и детаљна доприноси разумевању:

- Предмета консултације; и
- Резултата консултације, укључујући донете одлуке, основе за те одлуке и начин на који су примењене.

-----

*ISQC 1, Контрола квалитета фирме које врше ревизију, преглед финансијских извештаја, друга ангажовања на основу којих се пружа уверавање и сродне услуге, параграф 11.  
Где је то релевантно, термине „партнер на ангажовању”, „партнер”, и „фирма” треба читати у контексту еквивалентних појмова у јавном сектору.*

*ISA 620, Коришћење резултата рада стручњака ангажованог од стране ревизора, параграф б(а), дефинише појам „стручњака.”*

*У ISA 610 (ревидиран 2013. године) Коришћење резултата рада интерних ревизора утврђена су ограничења примене директне помоћи. Такође је наведено да законом или регулативом може да буде забрањено екстерном ревизору да користи директну помоћ интерних ревизора. Сходно томе, коришћење директне помоћи је ограничено на ситуације када је то експлицитно дозвољено.*

*ISA 230, Ревизијска документација, параграфи 8–11, и параграф А6.*

*ISQC 1, параграф 27(а)*

*ISA 200, Општи циљеви независног ревизора и спровођење ревизије у складу са Међународним стандардима ревизије, параграф 15*

*ISQC 1, параграф 33.*

*ISA 230, параграф 9(ц)*

*ISA 700 (ревидиран), Формирање мишљења и извештавање о финансијским извештајима, параграф 49.*

*ISA 230, параграфи 14–16.*

*ISA 701, Саопштавање кључних ревизијских питања у извештају ревизора*

*ISA 315 (ревидиран), Идентификовање и процена ризика материјално погрешних исказа путем разумевања ентитета и његовог окружења*



*ISA 330, Ревизорски поступци као одговор на процењене ризике*  
*ISA 240, Одговорност ревизора за разматрање криминалних радњи у ревизији финансијских извештаја*  
*ISQC, параграф 48.*

## **МЕЂУНАРОДНИ СТАНДАРД РЕВИЗИЈЕ 230 РЕВИЗИЈСКА ДОКУМЕНТАЦИЈА**

(Стандард важи за ревизије финансијских извештаја за периоде који почињу 15. децембра 2009. године или касније)

### **САДРЖАЈ**

*Параграф*

#### **Увод**

Делокруг овог ISA 1

Природа и намена ревизијске документације 2–3

Датум ступања на снагу 4

#### **Циљ 5**

**Дефиниције 6**

#### **Захтеви**

Благовремена припрема ревизијске документације 7

Документација о извршеним ревизијским поступцима и прикупљеним ревизијским доказима 8–13

Сачињавање коначног ревизијског досијеа 14–16

#### **Примена и остала објашњења**

Благовремена припрема ревизијске документације А1

Документација о извршеним ревизијским поступцима и прикупљеним ревизијским доказима А2–А20

Сачињавање коначног ревизијског досијеа А21–А24

Међународни стандард ревизије (ISA) 230, *Ревизијска документација* треба тумачити у контексту ISA 200 *Општи циљеви независног ревизора и спровођење ревизије у складу са Међународним стандардима ревизије*.

### **Увод**

#### **Делокруг овог ISA**

1. Овај Међународни стандард ревизије (ISA) се бави одговорношћу ревизора за припрему документације у вези са ревизијом финансијских извештаја. У Прилогу је дат списак других ISA који садрже захтеве и смернице у вези са документацијом. Специфични захтеви у вези са документацијом који су наведени у другим ISA, не ограничавају примену овог ISA. Законом и регулативом могу бити установљени додатни захтеви у погледу документације.

#### **Природа и намена ревизијске документације**

2. Ревизијска документација која испуњава захтеве овог ISA и специфична документација која је неопходна у складу са другим релевантним ISA пружа:

(а) Доказ о основи на којој ревизор заснива свој закључак о испуњењу општих циљева ревизора; и

(б) Доказ да је ревизија планирана и извршена у складу са Међународним стандардима ревизије и применљивим законским и регулаторним захтевима.

3. Ревизијска документација има додатну намену, укључујући и:

- Помоћ тиму који ради на ангажовању при планирању и спровођењу ревизије.
- Помоћ члановима тима, који су одговорни за надзор ревизијског рада, и спровођење обавеза у вези са прегледом у складу са ISA 220.
- Обезбеђење да чланови тима који ради на ангажовању буду одговорни за свој рад.
- Чување евиденција у вези са питањима од континуираног значаја за будуће ревизије.
- Омогућавање контролног прегледа контроле квалитета и инспекцију ангажовања у складу са ISQC 1 или националним захтевима који су бар подједнако строги.

• омогућавање спровођења екстерне инспекције у складу са применљивим законским, регулаторним или другим захтевима.

#### **Датум ступања на снагу**

4. Овај ISA важи за ревизије финансијских извештаја за периоде који почињу 15. децембра 2009. године или касније.

#### **Циљ**

5. Циљ ревизора је припреми документацију која пружа:

(а) Довољно адекватних евиденција о основи на којој се заснива извештај ревизора; и

(б) Доказ да је ревизија планирана и извршена у складу са Међународним стандардима ревизије и применљивим законским и регулаторним захтевима.

#### **Дефиниције**

6. За потребе Међународних стандарда ревизије, доле наведени појмови имају следеће значење:

(а) „Ревизијска документација“ представља евиденцију спроведених ревизијских поступака, прикупљених ревизијских доказа и закључака до којих је дошао ревизор (понекад се користи и термин „радни папири“);

(б) „Ревизијски досије“ чини једна или више фасцикли (фајлова, фолдера) или других медија за складиштење података, у физичком или електронском облику, које садрже евиденције који чине ревизијску документацију за конкретно ангажовање.

(ц) „Ревизор с искуством“ је појединац (било да се ради о лицу из фирме или екстерном лицу) који поседује практично ревизијско искуство и у разумној мери поседује разумевање:

(i) процеса ревизије,

(ii) ISA и применљивих законских и регулаторних захтева,

(iii) пословног окружења у коме ентитет ради, и

(iv) питања у вези са ревизијским и финансијским извештавањем релевантним за привредну грану ентитета.

#### **Захтеви**

##### **Благовремена припрема ревизијске документације**

7. Ревизор благовремено припрема ревизијску документацију (видети параграф А1)

##### **Документација о извршеним ревизијским поступцима и прикупљеним ревизијским доказима**

*Форма, садржај и обим ревизијске документације*

8. Ревизор треба да припреми ревизијску документацију тако да ревизор са искуством, који није био претходно повезан са ревизијом, може да разуме: (видети параграфе А2–А5, А16–А17)

(а) природу, време и делокруг ревизијских поступака извршених у складу са Међународним стандардима ревизије и применљивим законским и регулаторним захтевима; (видети параграфе А6–А7)

(б) резултате ревизијских поступака и прикупљене ревизијске доказе; и

(ц) значајна питања до којих се дошло током ревизије и донетих закључака, као и професионалног расуђивања које је било неопходно при доношењу тих закључака. (видети параграфе А8–А11)

9. Приликом документовања природе, времена и обима извршених ревизијских поступака, ревизор треба да евидентира:

(а) Идентификационе карактеристике одређених ставки или питања која су тестирана. (видети параграф А12)

(б) Ко је извршио ревизијски рад и датум када је тај рад завршен; и

(ц) Ко је прегледао извршени ревизијски рад и датум и обим тог прегледа. (видети параграф А13)

10. Ревизор треба да документује дискусије о значајним питањима које је имао са руководством, или лицима овлашћеним за управљање, као и другим лицима, укључујући природу

питања о којима се дискутовало као и са ким и у које време су ове дискусије вођене. (видети параграф А14)

11. Уколико је ревизор идентификовао информације које су противречне коначном закључку ревизора у вези са значајним питањем, ревизор треба да документује начин на који је разрешио ову противречност. (видети параграф А15)

#### *Одступање од релевантног захтева*

12. Уколико, у ванредним околностима, ревизор просуди да је неопходно одступање од релевантних захтева неког ISA, ревизор треба да документује на који начин ће спровођењем алтернативних ревизијских поступака постићи циљ тог захтева и разлоге за такво одступање. (види параграфе А18–А19)

#### *Питања која се појаве након датума ревизијског извештаја*

13. Уколико, у ванредним околностима, ревизор изврши нове или додатне ревизијске поступке или донесе нове закључке након датума извештаја ревизора, треба да документује: (види параграф А20)

(а) Релевантне околности;

(б) Нове или додатне ревизијске поступке који су спроведени, прикупљену ревизијску документацију, и донете закључке, и њихов утицај на извештај ревизора; и

(ц) Ко је и када извршио измене и преглед ревизијске документације.

#### **Сачињавање коначног ревизијског досијеа**

14. Ревизор треба да прикупи сву документацију и сачини ревизијски досије и заврши административни поступак сачињавања коначног ревизијског досијеа, благовремено након датума објављивања извештаја ревизора. (видети параграфе А21–А22)

15. Након што је коначни ревизијски досије сачињен, ревизор не треба да брише или одстрањује никакву ревизијску документацију пре завршетка периода у коме се досије чува. (видети параграф А23)

16. У околностима које се разликују од оних које су наведене у параграфу 13, где ревизор, након сачињавања коначног ревизијског досијеа сматра да је неопходно модификовати постојећу или додати нову ревизијску документацију, ревизор, без обзора на природу модификација и података, документује следеће:

(а) Конкретне разлоге за измену; и

(б) Ко је и када извршио измене и преглед измена.

\* \* \*

#### **Примена и остала објашњења**

##### **Благовремена припрема ревизијске документације** (видети параграф 7)

А1. Благовремена припрема довољне и адекватне ревизијске документације доприноси побољшању квалитета ревизије и омогућује ефективни преглед и оцену прикупљених ревизијских доказа и донетих закључака пре финализирања извештаја ревизора. Документација припремљена након завршетка рада је најчешће мање прецизна него документација припремљена током спровођења рада.

##### **Документација о извршеним ревизијским поступцима и прикупљеним ревизијским доказима**

*Форма, садржај и обим ревизијске документације* (видети параграф 8)

А2. Форма, садржај и обим ревизијске документације зависи од фактора као што су:

- Величина и сложеност ентитета.
- Природа ревизијских поступака који се спроводе.
- Идентификованих ризика материјално погрешних исказа.
- Значаја прикупљених ревизијских доказа.
- Природе и обима идентификованих изузетака.
- Потребе документовања закључака или основе за доношење закључака, уколико се не могу јасно утврдити на основу документације о извршеном раду или прикупљених ревизијских доказа; и
- Коришћене ревизијске методологије и алата.

A3. Ревизијска документација може бити у папирној, или у електронској или некој другој форми. Она укључује на пример:

- Програме ревизије.
- Анализе.
- Листе и меморандуме спорних питања.
- Сумарне прегледе важних питања.
- Потврде и изјаве.
- Листе задатака.
- Кореспонденцију (укључујући и електронску пошту) о значајним питањима.

Сумарни прегледи или копије евиденција ентитета (на пример, значајни и специфични уговори и споразуми), могу бити укључени као део ревизијске документације уколико се то сматра прикладним. Ревизијска документација, међутим, није замена за рачуноводствене евиденције ентитета.

A4. Ревизор не мора да, у ревизијску документацију укључује неважеће нацрте радних папира и финансијских извештаја, забелешке које одражавају непотпуна или прелиминарна размишљања, претходне копије докумената које су измењене услед типографских или других грешака и дупликате докумената.

A5. Усмена објашњења ревизора, сама по себи, не представљају одговарајућу потпору раду који је ревизор извршио или закључака до којих је дошао, али се могу користити у сврхе објашњавања или разјашњавања информација садржаних у ревизијској документацији.

Документација о усаглашености са Међународним стандардима ревизије (видети параграф 8(а))

A6. У принципу, испуњење захтева овог ISA резултира тиме да је ревизијска документација довољна и адекватна за дате услове. Други Међународни стандарди ревизије садрже специфичне захтеве који су намењени за објашњење начина примене овог ISA у посебним околностима којима се специфично баве други Међународни стандарди ревизије. Специфични захтеви који се тичу документације у другим Међународним стандардима ревизије не ограничавају примену овог ISA. Штавише, одсуство захтева у вези документације у било ком ISA не указује на то да не постоји документација која ће бити припремљена као резултат усаглашености са тим ISA.

A7. Ревизијска документација пружа доказ да је ревизија усаглашена са Међународним стандардима ревизије. Међутим, непотребно је и непрактично документовати свако питање, или професионално расуђивање, током ревизије. Такође, није неопходно да ревизор посебно документује (на пример, у виду листе задатака) усаглашеност, у вези са неким питањима, која је јасно приказана документима који се налазе у досијеу ревизије. На пример:

- Постојање адекватно документованог плана ревизије указује да је ревизор планирао ревизију.
- Постојање потписаног писма о ангажовању у досијеу ревизије указује да се ревизор договорио о условима ревизијског ангажовања са руководством, или где је то применљиво, лицима овлашћеним за управљање.
- Извештај ревизора који садржи одговарајуће модификовано мишљење у вези са финансијским извештајима указује да је ревизор поступао у складу са захтевом да се изнесе квалификовано мишљење у условима који су ближе наведени у Међународним стандардима ревизије.
- У вези са захтевима који се генерално примењују током целог поступка ревизије, постоји велики број начина на који се, у оквиру ревизијског досијеа, може показати усаглашеност са њима:
  - На пример, можда неће постојати начин на који ће се документовати професионални скептицизам. Међутим, ревизијска документација ипак може пружити доказе да је ревизор, у складу са Међународним стандардима ревизије применио професионални скептицизам. Такви докази могу укључивати неке специфичне поступке који се обављају како би се потврдили одговори руководства на испитивања ревизора.
  - Слично томе преузимање одговорност, од стране партнера ангажовања за усмеравање, надзор и спровођење ревизије у складу са Међународним стандардима ревизије, се путем

ревизијске документације може доказати на више начина. Ово може да укључује документацију о благовременом укључивању партнера ангажовања у све аспекте ревизије, као што је учешће у тимским дискусијама у складу са ISA 315 (ревидиран).

Документовање значајних питања и релевантних значајних професионалних расуђивања (видети параграф 8(ц))

A8. Одређивање значаја одређених питања подразумева објективну анализу чињеница и околности. Значајна питања између осталог укључују:

- Питања која узрокују значајне ризике (као што је дефинисано у ISA 315 (ревидиран)).
- Резултате ревизијских поступака који указују (а) да је могуће да су финансијски извештаји материјално погрешни или (б) да постоји потреба ревидирања првобитне ревизорске процене ризика материјално погрешних исказа као и одговора ревизора на те ризике.
- Околности које ревизору узрокују значајне тешкоће приликом примене неопходних ревизијских поступака.
- Налазе који могу условити модификовани извештај ревизора.

A9. Значајан фактор у одређивању форме, садржаја и обима ревизијске документације о значајним питањима је обим професионалног расуђивања приликом обављања рада и процене резултата. Документација о професионалном расуђивању, где је то значајно, служи да објасни закључке ревизора и поткрепи квалитет расуђивања. Оваква питања су од посебног значаја за особе које су одговорне за преглед ревизијске документације, као и оне који обављају накнадне ревизије, за сврхе разматрања питања од сталног значаја (на пример, приликом ретроспективног прегледа рачуноводствених процена).

A10. Неки примери ситуација у којима је, у складу са параграфом 8, примерено да се припреми ревизијска документација у вези са професионалним расуђивањем, укључују, у случајевима где су питања и расуђивања значајна:

- Објашњење закључка ревизора када захтев налаже да ревизор „размотри“ одређене информације или факторе, и да је то разматрање значајно у контексту конкретног ангажовања.
- Основа за закључак ревизора о основаности субјективних расуђивања (на пример, оправданост значајних рачуноводствених процена).
- Основа за закључак ревизора о аутентичности документа када је спроведена даља истрага (као што је адекватна употреба рада стручњака или процеса прибављања потврда) као одговор на околности које су уочене током ревизије а које су изазвале сумњу ревизора у погледу аутентичности документа.
- Када се примењује ISA 701, образложење како је ревизор одредио кључна ревизијска питања или да нема кључних ревизијских питања која треба да се саопште.

A11. Ревизор може сматрати корисним да припреми и, као део ревизијске документације, сачува сумарни преглед (понекад се назива меморандум извршеног рада) у коме се описују значајна питања идентификована током ревизије и начин на које су она решена, или дају референце на другу документацију која садржи такве информације. Овакав сумарни преглед омогућује ефикасан и ефикасан преглед ревизијске документације, поготово када се ради о великим и сложеним ревизијама. Такође, припрема таквог сумарног прегледа може бити од помоћи приликом разматрања других значајних питања. Ревизору такође може помоћи да размотри да ли, у светлу обављених ревизијских поступака и донетих закључака, постоји било који појединачни циљ у ISA који ревизор не може остварити, а који спречава остваривање општих циљева ревизора.

*Идентификација специфичних ставки или питања која су тестирана, и лица која су извршила припрему и преглед (видети параграф 9)*

A12. Евидентирање идентификационих карактеристика има више намена. На пример, овим се успоставља одговорност ревизијског тима за извршени рад и омогућује истраживање изузетака или одступања. Идентификационе карактеристике се разликују у зависности од природе ревизијских поступака и ставке или питања које се тестира. На пример:

- приликом детаљног тестирања наруцбеница ентитета, ревизор може идентификовати документа изабрана за тестирање на основу датума и јединственог броја обрасца наруцбенице.
- у случају поступка који захтевају одабир или преглед свих ставки популације које су изнад одређеног износа, ревизор може евидентирати обим поступка и идентификовати популацију (на пример, сва књижења ставки која су изнад одређеног износа).

- у случају поступака који захтевају систематско узорковање из популације докумената, ревизор може идентификовати изабрана документа тако што ће евидентирати извор документа, почетну тачку и интервал узорковања (на пример, систематско узорковање отпремница изабраних из евиденције отпремница за период од 1. априла до 30. септембра, почев од отпремнице број 12345 и уз одабир сваке 125-те отпремнице).

- у случају поступака који захтевају испитивање одређених кадрова ентитета, ревизор може забележити датум испитивања и имена и функцију кадрова ентитета.

- у случају поступака посматрања, ревизор може забележити процес или предметно питање чије се посматрање врши, релевантна лица, њихова овлашћења и одговорности и када и где је посматрање вршено.

A13. ISA 220 налаже да ревизор прегледа обављени ревизијски рад путем прегледа ревизијске документације. Обавеза припреме документације о лицу које је извршило преглед обављеног рада не условљава неопходност да се сваки радни папир обележи приликом прегледа. Тај захтев, међутим, значи да треба документовати који је ревизијски рад прегледан, ко га је прегледао и када.

Документација о дискусијама са руководством, лицима овлашћеним за управљање, и другима у вези значајних питања (види параграф 10)

A14. Ова документација није ограничена само на евиденције припремљене од стране ревизора, већ може укључивати и друге одговарајуће евиденције као што су усвојени записници са састанка које су припремили запослени ентитета и које је потврдио ревизор. Друга лица са којима ревизор може дискутовати о значајним питањима укључују лица овлашћена за управљање, запослене у ентитету и екстерне стране, као што су лица која пружају услуге професионалног саветовања ентитету.

Документација о решавању противречности и недоследности (видети параграф 11)

A15. Захтев за документовање о томе како је разрешена противречност или недоследност у информацијама не подразумева да ревизор треба да чува документацију која је нетачна или неважећа.

Разматрања која су специфична за мање ентитете (видети параграф 8)

A16. Приликом ревизије мањих ентитета углавном је потребно прикупити мање ревизијске документације него што је то случај са већим ентитетима. Такође, у случају да се ради о ревизији где партнер ангажовања врши целокупан ревизијски рад, документација неће укључивати ставке које би требало документовати искључиво како би се обавестили или упутили чланови тима на ангажовању, или како би се дао доказ да су други чланови тима извршили преглед (на пример, ставке које се тичу тимских дискусија или надзора се неће документовати). Међутим, партнер на ангажовању се понаша у складу са општим захтевом у параграфу 8, према коме треба припремити ревизијску документацију коју може да разуме ревизор са искуством, будући да ревизијска документација може да буде прегледана од стране екстерних лица за регулаторне или друге потребе.

A17. Приликом припреме ревизијске документације, ревизор мањег ентитета може сматрати да је корисно и ефикасно да се различити аспекти ревизије забележе у једном документу, и дају референце ка одговарајућим радним папирима који то поткрепљују. Примери ставки које могу бити документоване приликом ревизије мањих ентитета укључују разумевање ентитета и његове интерне контроле, целокупну ревизијску стратегију и план ревизије, материјалност одређену у складу са ISA 320, процењене ризике, значајна питања која су примећена у току ревизије, и донете закључке.

Одступање од релевантног захтева (видети параграф 12)

A18. Захтеви Међународних стандарда ревизије су осмишљени како би омогућили ревизору да постигне циљеве дефинисане Међународним стандардима ревизије и самим тим и општи ревизорски циљ. У складу са тим, осим у изузетним околностима, Међународни стандарди ревизије налажу усклађеност са свим захтевима који су релевантни у околностима те ревизије.

A19. Захтев који се тиче документовања се односи само на захтеве који су релевантни у одређеним околностима. Захтев није релевантан само у случају да:

(а) Цео ISA није релевантан (на пример, уколико ентитет нема функцију интерне контроле, ништа у ISA 610 (ревидиран 2013. године) није релевантно); или

(б) Захтев је условљен а услов не постоји (на пример, захтев да се модификује мишљење ревизора у случају да не постоји могућност да се прикупи довољно адекватних ревизијских доказа, а не постоји таква немогућност).

*Питања која се појаве након датума ревизијског извештаја (видети параграф 13)*

A20. Примери изузетних околности укључују чињенице које ревизору постану познате након датума објављивања ревизијског извештаја али које су постојале и када је извештај објављен, и која су да су тада биле познате, могле су да изазову измену финансијских извештаја или модификацију ревизорског мишљења датог у извештају ревизора. Резултирајуће измене у ревизијској документацији се прегледају у складу са одговорностима које су наведене у ISA 220, на основу којих партнер на ангажовању преузима коначну одговорност за измене.

**Сачињавање коначног ревизијског досијеа** (видети параграфе 14–16)

A21. Стандардом ISQC 1 (или националним захтевима који су бар подједнако захтевни) се од фирми захтева да установе политике и процедуре у вези са благовременим сачињавањем ревизијског досијеа. Уобичајени временски период који се сматра прикладним за сачињавање коначног ревизијског досијеа је 60 дана од датума извештаја ревизора.

A22. Сачињавање коначног ревизијског досијеа након датума извештаја ревизора представља административни процес који не подразумева спровођење нових ревизијских поступака нити доношење нових закључака. Међутим могу се вршити измене ревизијске документације уколико су оне по својој природи административног карактера. Примери оваквих измена могу бити:

- брисање или одстрањивање неважеће документације,
- разврставање, упаривање или повезивање радних папира,
- потписивање коначних листи извршеног рада које се односе на процес сачињавања досијеа,
- документовање ревизијских доказа које је ревизор прикупио, релевантних дискусија које су вођене у вези с њима са одговарајућим члановима тима и закључака који су усвојени пре датума извештаја ревизора.

A23. Стандардом ISQC 1 (или националним захтевима који су бар подједнако захтевни) се од фирми захтева да установе политике и процедуре у вези са чувањем документације о ангажовању. Уобичајени временски период чувања у случају ангажовања ревизије не треба да буде краћи од пет година од датума извештаја ревизора или датума извештаја ревизора за групу уколико је каснији.

A24. Пример околности у којима ревизор може сматрати да је неопходно да се модификује постојећа ревизијска документација или дода нова, након сачињавања коначног ревизијског досијеа је потреба да се појасни постојећа ревизијска документација према коментарима који су добијени током инспекција које су обавиле интерне или екстерне стале.

## **Прилог**

(видети параграф 1)

### **Захтеви у погледу специфичне ревизијске документације наведене у другим ISA**

У овом прилогу се идентификују параграфи у другим ISA који садрже специфичне захтеве у погледу ревизијске документације. Ова листа не представља замену за обавезу разматрања захтева и повезане примене и осталих објашњења садржаних у ISA стандардима.

- ISA 210, *Договарање услова ревизијског ангажовања* – параграфи 10–12.
- ISA 220, *Контрола квалитета ревизије финансијских извештаја* – параграфи 24–25.
- ISA 240, *Одговорност ревизора за разматрање криминалних радњи у ревизији финансијских извештаја* – параграфи 44–47;
- ISA 250, *Разматрање примене закона и прописа у обављању ревизије финансијских извештаја* – параграф 29;
- ISA 260 (ревидиран), *Комуникација са лицима овлашћеним за управљање* – параграф 23;
- ISA 300, *Планирање ревизије финансијских извештаја* – параграф 12;
- ISA 315 (ревидиран), *Идентификовање и процена ризика материјално погрешних исказа путем разумевања ентитета и његовог окружења* – параграф 32;
- ISA 330, *Ревизорски одговор на процењене ризике* – параграфи 25–30;
- ISA 450, *Процена погрешних исказа идентификованих током ревизије*, параграф 15
- ISA 540, *Ревизија рачуноводствених процена, укључујући рачуноводствену процену фер вредности и повезана обелодањивања* – параграф 23
- ISA 550, *Повезане стране* – параграф 28
- ISA 600, *Специјална разматрања – ревизије финансијских извештаја групе (укључујући рад ревизора компоненте)* – параграф 50
- ISA 610 (ревидиран 2013. године), *Коришћење резултата рада интерних ревизора* – параграф 13.
- ISA 720 (ревидиран), *Одговорности ревизора у вези са осталим информацијама* – параграф 25.

-----

*ISA 200, Општи циљеви независног ревизора и спровођење ревизије у складу са Међународним стандардима ревизије, параграф 11.*  
*ISA 220, Контрола квалитета ревизије финансијских извештаја, параграфи 15–17.*  
*ISQC 1, Контрола квалитета фирми које врше ревизију и преглед финансијских извештаја, друга ангажовања на основу којих се пружа уверавање и сродне услуге, параграфи 32–33, 35–38, и 48.*  
*ISA 220, параграф 2.*

*ISA 315 (ревидиран), Идентификовање и процена ризика материјално погрешних исказа путем разумевања ентитета и његовог окружења, параграф 10.*  
*ISA 315 (ревидиран), параграф 4(е).*

*ISA 701, Саопштавање кључних ревизијских питања у извештају независног ревизора*  
*ISA 220, параграф 17.*

*ISA 320, Материјалност у планирању и спровођењу ревизије*  
*ISA 200, параграф 22.*

*ISA 610 (ревидиран 2013. године), Коришћење резултата рада интерних ревизора, параграф 2.*  
*ISA 560, Накнадни догађаји, параграф 14.*  
*ISA 220, параграф 16.*

*ISQC 1, параграф 45.*

*ISQC 1, параграф А54.*

*ISQC 1, параграф 47.*

*ISQC 1, параграф А61.*

**МЕЂУНАРОДНИ СТАНДАРД РЕВИЗИЈЕ 240**  
**ОДГОВОРНОСТ РЕВИЗОРА**  
**ЗА РАЗМАТРАЊЕ КРИМИНАЛНИХ РАДЊИ**  
**У РЕВИЗИЈИ ФИНАНСИЈСКИХ ИЗВЕШТАЈА**

(Стандард важи за ревизије финансијских извештаја за периоде који почињу 15. децембра 2009. године или касније)

**САДРЖАЈ**

Параграф

**Увод**

Делокруг овог ISA 1

Карактеристике криминалне радње 2–3

Одговорности у вези са превенцијом и откривањем криминалних радњи 4–8

Датум ступања на снагу 9

**Циљеви 10**

**Дефиниције 11**

**Захтеви**

Професионални скептицизам 12–14

Дискусија у оквиру тима који ради на ангажовању 15

Поступци процене ризика и повезане активности 16–24

Идентификовање и процена ризика материјално погрешних исказа насталих услед криминалне радње 25–27

Одговори на процењене ризике материјално погрешних исказа насталих услед криминалних радњи 28–33

Оцена ревизијских доказа 34–37

Ревизор који није у могућности да настави са ангажовањем 38

Писане изјаве руководства 39

Комуникација са руководством и лицима овлашћеним за управљање 40–42

Комуникација са регулаторним и законским телима 43



Документација 44–47

**Примена и остала објашњења**

Карактеристике криминалне радње A1–A6

Професионални скептицизам A7–A9

Дискусија у оквиру тима који ради на ангажовању A10–A11

Поступци процене ризика и друге активности A12–A27

Идентификовање и процена ризика материјално погрешних исказа насталих услед криминалне радње A28–A32

Одговори на процењене ризике материјално погрешних исказа насталих услед криминалних радњи A33–A48

Оцена ревизијских доказа A49–A53

Ревизор који није у могућности да настави са ангажовањем A54–A57

Писане изјаве руководства A58–A59

Комуникација са руководством и лицима овлашћеним за управљање A60–A64

Комуникација за регулаторним и законским телима A65–A67

Прилог 1: Примери фактора ризика настанка криминалне радње

Прилог 2: Примери могућих поступака као одговор на процењене факторе ризика материјално погрешних исказа насталих услед криминалне радње

Прилог 3: Примери околности које указују на могућност постојања криминалне радње

Међународни стандард ревизије (ISA) 240, *Одговорност ревизора за разматрање криминалних радњи у ревизији финансијских извештаја* треба тумачити у контексту ISA 200 *Општи циљеви независног ревизора и спровођење ревизије у складу са Међународним стандардима ревизије*.

**Увод**

**Делокруг овог ISA**

1. Овај међународни стандард ревизије (ISA) се бави одговорностима ревизора у вези са криминалним радњама, у ревизији финансијских извештаја. Такође, у овом стандарду су дате смернице о примени ISA 315 (ревидиран) и 330 у вези са ризицима материјално погрешног исказа услед криминалне радње.

**Карактеристике криминалне радње**

2. Погрешан исказ у финансијским извештајима може да се јави услед криминалне радње или грешке. Разлика између криминалне радње и грешке је у томе да ли је активност која је резултирала погрешним исказивањем намерна или ненамерна.

3. Иако криминална радња представља широк правни концепт, у контексту Међународних стандарда ревизије, за ревизора су значајна дела са обележјем криминалне радње која проузрокују материјално погрешан исказ у финансијским извештајима. Две врсте намерних погрешних исказивања су релевантне за ревизора приликом разматрања криминалних радњи – погрешан исказ који настаје због намерног финансијског извештавања у криминалне сврхе и погрешан исказ који је последица злоупотребе имовине. Иако ревизор може да сумња или, у ретким ситуацијама, идентификује криминалну радњу, ревизор не може донети правну процену да ли се криминална радња заиста десила. (видети параграфе A1–A6)

**Одговорности у вези са превенцијом и откривањем криминалних радњи**

4. Примарна одговорност за спречавање и откривање криминалних радњи и грешака је на лицима овлашћеним за управљање и на руководству ентитета. Веома је важно да руководство, уз надзор лица овлашћених за управљање, усредреди пажњу на превенцију криминалних радњи, чиме смањује могућности извршења криминалних радњи, као и на одвраћање од чињења криминалних радњи од стране појединаца, услед повећања вероватноће откривања и кажњавања. Ово укључује посвећеност креирању културе поштења и етичког понашања, која је подржан активним надзором од стране лица овлашћених за управљање. При спровођењу надзора, лица овлашћена за управљање, разматрају потенцијалну могућност заобилажења контрола од стране руководства или други неприкладни утицај на процес финансијског извештавања, као на пример

манипулације руководства у вези добити у циљу погрешне презентације успешности и профитабилности ентитета.

#### *Одговорности ревизора*

5. При вршењу ревизије у складу са ISA, ревизор има одговорност за стицање уверавања у разумној мери да финансијски извештаји посматрани као целина не садрже материјално погрешне исказе, проузроковане грешком или криминалном радњом. Узимајући у обзир инхерентна ограничења ревизије, постоји неизбежан ризик да неки материјално погрешни искази неће бити откривени, иако је ревизија правилно планирана и извршена у складу са Међународним стандардима ревизије.

6. Као што је наведено у ISA 200, могући ефекти инхерентних ограничења на способност ревизора да уочи материјално погрешне исказе су веома значајни. Ризик неоткривања материјално погрешног исказа насталог услед криминалне радње је већи од ризика неоткривања материјално погрешног исказа насталог услед грешке, зато што криминална радња може укључивати софистициране и брижљиво организоване шеме прикривања, као што је на пример фалсификовање, намеран пропуст да се евидентира нека пословна промена или погрешна изјава која је намерно дата ревизору. Такви покушаји прикривања могу бити још тежи за откривање уколико постоји тајни договор. Постојање тајног договора може да наведе ревизора да закључи да је ревизијски доказ уверљив иако је у суштини лажан. Способност ревизора да открије криминалну радњу зависи од фактора као што су умешност организатора криминалне радње, учесталости и обима манипулација, постојање тајног договора, релативних износа којима се манипулише и позиције на којој се налази лице које је умешано. Иако ревизор може идентификовати постојање могућности за криминалне радње, за ревизора је тешко да утврди да ли су грешке при просуђивању, на пример у рачуноводственим проценама, настале услед грешке или криминалне радње.

7. Штавише, ризик да ревизор не открије материјално погрешан исказ, настао услед криминалне радње руководства, је већи него у случају криминалне радње почињене од стране запослених, због тога што су руководиоци често у позицији која им омогућава да директно или индиректно манипулишу рачуноводственим евиденцијама и презентују погрешне финансијске информације или заобиђу контролне поступке осмишљене за спречавање сличних криминалних радњи од стране запослених.

8. Приликом стицања уверавања у разумној мери, ревизор током ревизије, одржава став професионалног скептицизма, разматрајући могућност заобилажења контрола од стране руководства и прихватајући чињеницу да ревизијске процедуре које су ефективне за сврхе откривања грешака могу бити неодговарајуће у контексту идентификованих ризика материјално погрешних исказа насталих услед криминалне радње. У овом ISA садржане су додатне смернице о разматрању ризика по основу криминалне радње и осмишљавању процедура намењених откривању материјално погрешних исказа насталих услед криминалне радње.

#### **Датум ступања на снагу**

9. Овај ISA ступа на снагу за ревизије финансијских извештаја за периоде који почињу 15. децембра 2009. године или касније\*.

#### **Циљеви**

10. Циљеви ревизора су:

(а) Да идентификује и процени ризик од материјално погрешног исказа у финансијским извештајима насталог услед криминалне радње;

(б) Да прикупи довољно одговарајућих ревизијских доказа о процењеном ризику материјално погрешног исказа насталог услед криминалне радње, осмишљавањем и применом адекватних одговора; и

(ц) Да адекватно одговори на криминалну радњу или могућу криминалну радњу која се открије у поступку ревизије.

#### **Дефиниције**

11. У Међународним стандардима ревизије наведени појмови имају следеће значење:

(а) Криминална радња – Израз „криминална радња“ односи се на намерну активност једног или више руководиоца, лица овлашћених за управљање, запослених или трећих страна, која укључује обмањивање ради стицања неприпадајуће или незаконите добити.

(б) Фактори ризика криминалне радње – Догађаји и услови који указују да постоји подстицај или притисак да се почини криминална радња или пружају могућност за чињење криминалне радње.

#### **Захтеви**

### **Професионални скептицизам**

12. У складу са ISA 200, ревизор одржава став професионалног скептицизма, прихватајући могућност да постоји погрешан исказ настао услед криминалне радње, без обзира какво је ревизорово претходно искуство у погледу поштења и интегритета руководства и лица овлашћених за управљање у ентитету. (видети параграфе А7–А8)

13. Уколико нема разлога да верује у супротно, ревизор обично прихвата евиденције и документа као истините. Међутим, уколико се током ревизије идентификују околности које указују да документа можда нису оригинална или да су измењени услови садржани у тим документима а то није обелодањено ревизору, ревизор спроводи даља истраживања. (видети параграф А9)

14. Уколико су одговори на упите дати од стране руководства и лица овлашћених за управљање неусаглашени, ревизор покушава да разреши ове неусаглашености.

### **Дискусија у оквиру тима који ради на ангажовању**

15. У складу са ISA 315 (ревидиран), захтева се дискусија између чланова тима на ангажовању као и да партнер ангажовања размотри о којим питањима треба информисати чланове тима који нису учествовали у дискусијама. У дискусији се посебан нагласак ставља на разматрање о томе како и у којим областима су финансијски извештаји подложни материјално погрешним исказима насталим услед криминалне радње, као и разматрању могућих начина настанка криминалне радње. У току дискусије чланови тима на ангажовању треба да занемаре своје веровање да руководство или лица овлашћена за управљање одликује поштење и интегритет. (видети параграфе А10–А11)

### **Поступци процене ризика и повезане активности**

16. Током поступка процене ризика и повезаних активности, ради стицања разумевања ентитета и његовог окружења, укључујући интерне контроле, у складу са захтевима ISA 315 (ревидиран), ревизор спроводи поступке из параграфа 17–24, ради прибављања информација за сврхе идентификовања ризика материјално погрешног исказа насталог услед криминалне радње.

#### *Руководство и остала лица у ентитету*

17. Ревизор треба да постави питања руководству у вези са:

(а) проценом руководства у вези са ризиком да може постојати материјално погрешан исказ у финансијским извештајима настао услед криминалне радње, укључујући природу, обим и учесталост таквих процена; (видети параграфе А12–А13)

(б) процеса које спроводи руководство за сврхе идентификовања и реаговања на ризике криминалне радње у ентитету, укључујући све специфичне ризике криминалне радње које је руководство идентификовало или им је на њих указано, као и класе трансакција, салда рачуна или обелодањивања за које ризик криминалне радње вероватно постоји; (видети параграф А14)

(ц) комуникација руководства, уколико постоји, са лицима овлашћеним за управљање у вези са идентификовањем и реаговањем на ризике криминалне радње у ентитету; и

(д) комуникација руководства, уколико постоји, са запосленима у вези праксе пословања и етичког понашања.

18. Ревизор треба да спроведе испитивања руководства, интерне ревизије и других у оквиру ентитета, како би одредио да ли имају сазнања о постојећој, потенцијалној или пријављеној криминалној радњи која утиче на ентитет. (видети параграфе А15–А17)

19. У случају ентитета који има функцију интерне ревизије, ревизор поставља упите одговарајућим лицима из те функције, како би утврдио да ли има сазнања о постојећој, потенцијалној или пријављеној криминалној радњи која утиче на ентитет, и да би се упознао са ставовима у погледу ризика криминалне радње. (видети параграф А18)

#### *Лица овлашћена за управљање*

20. Уколико нису сва лица овлашћена за управљање укључена у руковођење ентитетом, ревизор треба да стекне разумевање о томе како лица овлашћена за управљање врше надзор поступака које руководство спроводи у циљу идентификовања и реаговања на ризика криминалне радње у ентитету, као и интерне контроле коју је руководство установило у циљу умањења ових ризика. (видети параграфе А19–А21)

21. Уколико нису сва лица овлашћена за управљање укључена у руковођење ентитетом, ревизор испитује лица овлашћена за управљање да би утврдио да ли имају сазнање о постојећој, потенцијалној или пријављеној криминалној радњи која утиче на ентитет. Ова испитивања се делимично врше како би се одговори упоредили са одговорима које је дало руководство.

#### *Неуобичајени и неочекивани односи који су примећени*

22. Ревизор ће проценити да ли неуобичајени и неочекивани односи који су идентификовани током аналитичких поступака, укључујући и оне који се односе на рачуне прихода, могу указивати на ризике материјално погрешних исказа насталих услед криминалне радње.

*Друге информације*

23. Ревизор треба да размотри да ли друге прибављене информације указују на ризике материјално погрешних исказа насталих услед криминалне радње. (видети параграф А22)

*Процена фактора ризике криминалне радње*

24. Ревизор процењује да ли информације прикупљене применом поступака процене ризика и повезаних активности указују на присутност једног или више фактора ризика криминалне радње. Иако ризици криминалне радње не морају обавезно указивати на постојање криминалне радње, они су се често појављивали у околностима у којима је долазило до криминалне радње и стога могу указивати на ризике материјално погрешног исказа услед криминалне радње. (видети параграфе А23–А27)

**Идентификовање и процена ризика материјално погрешних исказа насталих услед криминалне радње**

25. У складу са ISA 315 (ревидиран), ревизор треба да идентификује и процени ризик материјално погрешних исказа насталих услед криминалне радње, на нивоу финансијског извештаја и на нивоу тврдње за класе трансакција, салда рачуна и обелодањивања.

26. Приликом идентификовања и процене ризика материјално погрешних исказа насталих услед криминалне радње, ревизор ће, на основу претпоставке да постоје ризици криминалне радње у оквиру признавања прихода, проценити које врсте прихода, трансакција или тврдњи узрокују ове ризике. У параграфу 47 се наводи неопходна документација, у случајевима када ревизор закључи да та претпоставка није применљива у датим околностима ангажовања, и у складу са тим, не идентификује признавање прихода као ризик материјално погрешног исказа услед криминалне радње. (видети параграфе А28–А30)

27. Ревизор треба да посматра процењене ризике материјално погрешног исказа услед криминалне радње као значајне ризике, и у складу са тим, у оној мери у којој то до сада није урађено, треба да прибави информације о релевантним контролама ентитета, укључујући контролне активности у вези са таквим ризицима. (видети параграфе А31–А32)

**Одговори на процењене ризике материјално погрешних исказа насталих услед криминалних радњи**

*Општи одговори*

28. У складу са ISA 330, ревизор треба да одреди опште одговоре на ризике материјално погрешних исказа насталих услед криминалне радње на нивоу финансијског извештаја. (видети параграф А33)

29. Приликом одређивања општег одговора на ризике материјално погрешних исказа насталих услед криминалне радње на нивоу финансијског извештаја ревизор треба да:

(а) именује и надзире особље, узимајући у обзир знање, вештине и способности особа којима ће бити поверене значајне одговорности на ангажовању и ревизорову процена ризика од материјално погрешног исказа насталих услед криминалне радње; (видети параграфе А34–А35)

(б) оцени да ли одабир и примена рачуноводствених политика ентитета, посебно оних које се у вези са субјективним мерењима и комплексним трансакцијама, могу указивати на финансијско извештавање у криминалне сврхе, као резултат покушаја руководства да управља добитком; и

(ц) узме у обзир елемент непредвидивости приликом одређивања природе, времена и обима ревизијских поступака. (видети параграф А36)

*Ревизијски поступци као одговор на ризике материјално погрешних исказа насталих услед криминалне радње на нивоу тврдње*

30. У складу са ISA 330, ревизор треба да осмисли и спроведе даље ревизијске поступке чија природа, временски оквир и обим одговарају процењеним ризицима материјално погрешних исказа насталих услед криминалне радње на нивоу тврдње. (видети параграфе А37–А40)

*Ревизијски поступци као одговор на заобилажење контрола од стране руководства*

31. Руководство је у позицији која му омогућава да изврши криминалну радњу, и тако директно или индиректно манипулише рачуноводственим евиденцијама или припреми финансијске извештаје у криминалне сврхе због могућности заобилажења контрола које наизглед ефективно функционишу. Иако је ниво ризика заобилажења контрола од стране руководства различит у зависности од ентитета, присутан је у свим ентитетима. Због непредвидљивости појаве таквог избегавања, представља ризик материјално погрешног исказа услед криминалне радње, а самим тим представља значајан ризик.

32. Независно од ревизорове процене ризика заобилажења контрола од стране руководства, ревизор треба да осмисли и спроведе ревизијске поступке у циљу:

(а) тестирања прикладности евиденција унетих у главну књигу и других корекција извршених приликом припремања финансијских извештаја. Приликом осмишљавања и спровођења ревизијских поступака за такве тестове, ревизор треба да:

(i) Врши испитивање лица која учествују у процесу финансијског извештавања у вези са присуством неприкладних и неуобичајених активности које се односе на обраду налога за књижење и других усклађивања;

(ii) Одабере унете евиденције и корекције које су извршене на крају извештајног периода; и

(iii) Размотри потребу за тестирањем унетих евиденција и корекција у току целог периода. (видети параграфе А41–А44)

(б) прегледа рачуноводствених процена ради идентификовања пристрасности и процени да ли околности које условљавају пристрасности могу резултирати материјално погрешним исказима услед криминалне радње. Приликом вршења овог прегледа ревизор треба да:

(i) размотри да ли просуђивања и одлуке које је донело руководство приликом вршења рачуноводствених процена садржаних у финансијским извештајима, чак и ако су појединачно посматрано прихватљиве, указује на могућу пристрасност руководства ентитета, која може указивати на постојање ризика материјално погрешног исказа услед криминалне радње. Уколико је то случај ревизор врши поновно процењивање на нивоу рачуноводствене процене у целини; и

(ii) врши ретроспективни преглед просуђивања и претпоставки које се односе на значајне рачуноводствене процене садржане у финансијским извештајима за претходну годину. (видети параграфе А45–А47)

(ц) за значајне трансакција које су изван редовног делокруга пословања ентитета, или на други начин изгледају неуобичајене у односу на ревизорово разумевање ентитета, његово окружења и других информација стечених током ревизије, ревизор врши процену у погледу тога да ли пословна оправданост (или непостојања исте) трансакције можда указује да су трансакције извршене у циљу финансијског извештавања у криминалне сврхе или да би се прикрило присвајање или злоупотреба имовине. (видети параграф А48)

33. Ревизор треба да утврди да ли, као одговор на идентификоване ризике заобилажења контрола од стране руководства, треба да обави друге ревизијске поступке као додатак претходно наведеним поступцима (то јест, у случајевима где постоје специфични додатни ризици заобилажења контрола од стране руководства, а који нису обухваћени поступцима који се обављају како би се испунили захтеви параграфа 32).

#### **Оцена ревизијских доказа** (видети параграф А49)

34. Ревизор треба да размотри да ли аналитички поступци који су спроведени при завршетку ревизије, током формирања општег закључка да ли су финансијски извештаји узети у целини доследни са ревизоровим разумевањем пословања, указују на претходно неидентификовани ризик материјално погрешног исказа услед криминалне радње. (видети параграф А50)

35. Уколико ревизор идентификује погрешан исказ, треба да размотри да ли такав погрешан исказ указује на постојање криминалне радње. Уколико таква индикација постоји, треба да размотри последице погрешног исказа на друге аспекте ревизије, посебно на поузданост изјава руководства, прихватајући да тај пример криминалне радње можда није изолован случај. (видети параграф А51)

36. Уколико ревизор идентификује погрешан исказ, било да је материјалан или не, и ревизор има разлога да верује да може бити или јесте резултат криминалне радње и да је руководство (посебно више руководство) укључено, ревизор треба поново да процени ризике материјално погрешног исказа насталог услед криминалне радње, као и последични утицај на природу, временски оквир и обим ревизијских поступака, како би одговорио на процењене ризике. Ревизор, такође, треба да размотри да ли околности и услови указују на могућност постојања дослуха запослених, руководства и трећих страна, приликом поновног разматрања поузданости претходно прибављених доказа. (видети параграф А52)

37. Уколико ревизор установи да су финансијски извештаји материјално погрешни услед криминалне радње или није у могућности да закључи супротно, треба да размотри импликације на ревизију. (видети параграф А53)

#### **Ревизор који није у могућности да настави са ангажовањем**

38. Уколико, као резултат погрешних исказа услед постојеће или потенцијалне криминалне радње, настану ванредне околности које доводе у питање могућност ревизора да настави обављање ревизије, ревизор:

(а) разматра професионалну и законску одговорност, применљиву у датим околностима, укључујући питање да ли постоји обавеза да извести лице или лица која су га ангажовала за ревизора или у одређеним случајевима органе власти;

(б) разматра могућност повлачења из ангажовања; и

(ц) уколико се повуче из ангажовања:

(i) расправља са одговарајућим нивоом руководства и лицима овлашћеним за управљање о свом повлачењу из ангажовања и разлозима за то повлачење; и

(ii) разматра да ли постоји професионална или законска обавеза да о повлачењу из ангажовања поднесе извештај лицу или лицима која су га ангажовала за ревизора или, у одређеним случајевима, органу власти, уз образложење повлачења. (видети параграфе А54–А57)

#### **Писане изјаве руководства**

39. Ревизор треба да прибави писану изјаву руководства, и где је то применљиво, лица овлашћених за управљање, у којој се наводи да су они:

(а) прихватили одговорност за осмишљавање, примену и одржавање система интерне контроле осмишљеног да спречи и открије криминалне радње;

(б) обелоданили ревизору резултате своје процене ризика да финансијски извештаји могу садржати материјално погрешне исказе настале услед криминалне радње;

(ц) обелоданили ревизору своја сазнања у вези криминалне радње или могућности постојања криминалне радње која утиче на ентитет, и укључује:

(i) руководство;

(ii) запослене који имају значајне позиције у систему интерне контроле; или

(iii) друга лица када криминална радња може имати материјално значајан ефекат на финансијске извештаје; и

(д) обелоданили ревизору своја сазнања у вези свих случајева криминалне радње или могуће криминалне радње, која има утицаја на финансијске извештаје, а о којима је обавештено од стране запослених, бивших запослених, аналитичара, регулаторних органа или других страна. (видети параграфе А58–А59)

#### **Комуникација са руководством и лицима овлашћеним за управљање**

40. Уколико је ревизор идентификовао криминалну радњу или прибавио информације које указују да постоји могућа криминална радња, ревизор треба да о том питању извести одговарајући ниво руководства што је пре могуће, како би лица чија је примарна одговорност спречавање и откривање криминалних радњи, обавестио о питањима за која имају одговорност. (видети параграф А60)

41. Осим уколико сва лица овлашћена за управљање нису укључена у управљање ентитетом, уколико је ревизор идентификовао криминалну радњу у коју су умешани:

(а) руководство;

(б) запослени који имају значајан положај у систему интерне контроле; или

(ц) друга лица када криминална радња резултира материјално погрешним исказима у финансијским извештајима,

ревизор о томе извештава лица овлашћена за управљање што је пре могуће. Уколико ревизор сумња да постоји криминална радња у коју је укључено руководство, ревизор ове сумње износи лицима овлашћеним за управљање и са њима разматра природу, време и обим ревизијских поступака који су неопходни како би се завршила ревизија. (видети параграфе А61–А63)

42. Ревизор треба да саопшти лицима овлашћеним за управљање сва питања и информације у вези криминалних радњи, које су по ревизоровом суду релевантне за њихове одговорности. (видети параграф А64)

#### **Комуникација са регулаторним и законским телима**

43. Уколико је ревизор идентификовао или сумња на криминалну радњу, ревизор треба да утврди да ли има обавезу да о овој појави или сумњи извести екстерне стране. Иако

професионална дужност ревизора да чува поверљивост информација у вези са клијентом можда не дозвољава овакво извештавање, може се десити да, у неким ситуацијама законска обавеза надјачава дужност чувања поверљивости информација. (видети параграфе А65-А67)

#### **Документација**

44. У документацију у вези са ревизоровим разумевањем ентитета и његовог окружења и ревизорове процене ризика материјално значајног погрешног исказа захтевану у ISA 315 (ревидиран), ревизор треба да укључи:

(а) значајне одлуке донесене током дискусије између чланова тима који ради на ангажовању у вези подложности финансијских извештаја ентитета погрешним исказима услед криминалне радње; и

(б) идентификоване и процењене ризике постојања материјално погрешних исказа насталих услед криминалне радње на нивоу финансијског извештаја и на нивоу тврдње.

45. У документацију у вези са ревизорским одговорима на процењене ризике материјално погрешних исказа у складу са захтевима у складу са ISA 330, ревизор треба да укључи:

(а) активности предузете као општи одговор на процењене ризике материјално погрешних исказа насталих услед криминалне радње на нивоу финансијског извештаја и природу, време и обим ревизијских поступака, као и повезаност тих поступака са процењеним ризицима материјално значајних погрешних исказа насталих услед криминалне радње на нивоу тврдње; и

(б) резултате ревизијских поступака, укључујући оне који су осмишљени као одговор на ризик заобилажења контрола од стране руководства.

46. Ревизор треба да документује сву комуникацију са руководством, лицима овлашћеним за управљање и другим странама у вези криминалних радњи.

47. Уколико ревизор закључи да претпоставка постојања ризика материјално погрешног исказа услед криминалне радње у вези признавања прихода није применљива у околностима датог ангажовања, треба да документује разлоге за овакав закључак.

\* \* \*

#### **Примена и остала објашњења**

##### **Карактеристике криминалне радње** (видети параграф 3)

А1. Криминална радња, било да је у питању финансијско извештавање у криминалне сврхе или злоупотреба имовине, укључује подстицај или притисак да се изврши криминална радња, прилику да се изврши и рационализацију поступка. На пример:

- Подстицај или притисак да се изврши финансијско извештавање у криминалне сврхе, се може јавити када је руководство под притиском, а ти притисци могу бити изазвани интерним или екстерним факторима, да оствари очекивану (некада нереалну) добит или финансијски резултат – посебно јер руководство може сносити озбиљне последице уколико се не остваре финансијски циљеви. Слично томе, појединци могу имати подстицај да злоупотребе имовину, на пример јер живе на начин који превазилази њихове могућности.

- Могућа прилика да се почини криминална радња се може јавити када особа верује да се интерна контрола може заобићи, на пример, јер је на позицији од поверења и познаје недостатке интерне контроле.

- Појединци могу рационализовати извршавање криминалне радње. Неке особе имају став, карактер или сет етичких вредности које им дозвољавају да свесно и намерно изврше непоштен поступак. Међутим, чак и иначе поштене особе могу починити криминалну радњу у окружењу где је на њих извршен довољан притисак.

А2. Погрешно извештавање у криминалне сврхе може бити последица жеље руководства да манипулише резултатом на такав начин да обмане кориснике финансијских извештаја, утичући на њихово разумевање успешности и профитабилности ентитета. Овакве манипулације у почетку могу бити мање активности или неодговарајуће корекције претпоставки и промене просуђивања које врши руководство. Услед притисака или подстицаја може доћи до повећања обима оваквих манипулација које резултира финансијским извештавањем у криминалне сврхе. Овакве ситуације могу настати, када услед притисака да се испуне тржишна очекивања или жеље да се максимизира накнада чији износ зависи од успешности, руководство намерно врши материјално погрешна исказивања у финансијским извештајима што представља финансијско извештавање у криминалне сврхе. У другим ентитетима, руководство може имати мотив да материјално значајно умањи добит како би минимизирало пореску обавезу или да је увећа како би на пример добило кредит од банке.

А3. Финансијско извештавање у криминалне сврхе обично подразумева:

- манипулације, фалсификовање или преправке рачуноводствене евиденције, односно поткрепљујућих докумената на основу којих се припремају финансијски извештаји;

- погрешно приказивање, или намерно изостављање догађаја, трансакција или других значајних информација из финансијских извештаја;

- намерну погрешну примену рачуноводствених принципа одмеравања, признавања, класификације, презентације или обелодањивања.

A4. Извештавање у криминалне сврхе често укључује заобилажење контрола од стране руководства, при чему контроле могу изгледати ефикасно. Криминална радња, извршена путем заобилажења контрола од стране руководства, може бити намерно:

- евидентирање фиктивних трансакција, нарочито при крају рачуноводственог периода, у циљу манипулисања резултатом или друге сврхе;

- неодговарајуће измене претпоставки и просуђивања коришћених при процени рачуноводствених позиција;

- изостављање, одлагање признавања или признавање у погрешном периоду догађаја и трансакција који су се десили током извештајног периода;

- изостављање, отежавање разумевања или погрешно исказивање обелодањивања које захтева применљиви оквир финансијског извештавања, или обелодањивања која су неопходна за постизање фер презентације;

- прикривање чињеница које могу утицати на износе евидентираних у финансијским извештајима;

- учешће у комплексним трансакцијама које су структуриране са циљем нетачне презентације финансијске позиције или успешности ентитета; и

- преправљање евиденција или услова у вези значајних и неубичајених трансакција.

A5. Злоупотреба имовине средстава укључује крађу средстава ентитета и често је у питању крађа мањих и материјално безначајних износа извршена од стране запослених. Међутим може бити укључено и руководство које је обично у могућности да маскира или прикрије присвајање тако да га је тешко открити. Примери злоупотребе имовине могу бити:

- проневера новца (на пример, присвајање наплаћених потраживања или преусмеравање прилива по основу отписаних потраживања на личне рачуне);

- крађа физичких средстава или интелектуалне својине (на пример, крађа залиха ради личне употребе или ради продаје, крађа помоћног материјала ради препродаје, откривање технолошких података конкурентима у замену за новчану надокнаду);

- вршење плаћања за фиктивну робу или неизвршене услуге (на пример, плаћања фиктивним добављачима, уговарање куповине од добављача по „надуваним“ ценама ради остварења провизије, плаћања фиктивним запосленим); и

- коришћење имовине ентитета за сопствене потребе (на пример, употреба имовине ентитета као залог за лични кредит или кредит дат повезаној страни).

Злоупотреба имовине је често праћена лажним или преправљеним евиденцијама или документима, у циљу скривања присвајања имовине или употребе имовине без одговарајућег одобрења.

*Разматрања специфична за ентитете у јавном сектору*

A6. Одговорности ревизора у јавном сектору, у вези са криминалном радњом, могу бити засноване на закону, пропису или другом акту који важи за ентитете у јавном сектору или су посебно предвиђена надлежношћу ревизора. Из тог разлога, одговорности ревизора у јавном сектору не морају бити ограничене на разматрање ризика материјално погрешних исказа у финансијским извештајима, већ могу укључивати и шире одговорности разматрања ризика криминалне радње.

**Професионални скептицизам** (видети параграфе 12–14)

A7. Одржавање става професионалног скептицизма захтева континуирано испитивање да ли прикупљене информације и ревизијски докази указују на постојање материјално погрешних исказа насталих услед криминалне радње. Током ревизије, ревизор разматра поузданост информација које ће користити као ревизијски доказ, укључујући и разматрање контрола које се односе на припрему и одржавање информација. Због карактеристика криминалне радње, професионални скептицизам



ревизора је посебно значајан приликом разматрања ризика материјално погрешног исказа насталог услед криминалне радње.

A8. Иако се од ревизора не очекује да у потпуности занемари претходно искуство у вези поштења и интегритета руководства и лица овлашћених за управљање, одржавање става професионалног скептицизма је важно приликом разматрања ризика материјално погрешног исказа насталог услед криминалне радње, будући да је можда дошло до промене релевантних околности.

A9. Ревизија извршена у складу са ISA ретко укључује проверу аутентичности докумената, будући да ревизор није обучен нити се од њега очекује да буде стручњак за утврђивање аутентичности. Међутим, уколико се током ревизије идентификују околности које указују да документа можда нису аутентична или да су измењени услови садржани у тим документима а нису обелодањени ревизору, ревизор спроводи даља истраживања:

- захтевајући потврду директно од треће стране,
- разматрајући потребу за ангажовањем стручњака за утврђивање аутентичности докумената.

#### **Дискусија у оквиру тима који ради на ангажовању (видети параграф 15)**

A10. Дискусија о осетљивости финансијских извештаја ентитета на материјално погрешне исказе настале услед криминалне радње, са тимом на ангажовању:

• Пружа могућност искуснијим члановима тима да изнесу своје ставове о томе на који начин и због чега финансијски извештаји могу бити подложни материјално погрешним исказима насталим услед криминалне радње.

• Омогућује да ревизор размотри адекватне одговоре у вези са осетљивошћу финансијских извештаја на материјално погрешне исказе услед криминалне радње и одреди чланове тима који ће спровести одређене ревизијске поступке.

• Омогућује ревизору да утврди како ће информисати тим о резултатима ових ревизијских поступака и шта ће предузети у вези пријава криминалних радњи о којима стекне сазнање.

A11. Дискусија уобичајено укључује:

• размену идеја о томе на који начин и због чега финансијски извештаји (укључујући и појединачне извештаје и обелодањивања) могу бити подложни материјално погрешним исказима насталим услед криминалне радње и на који начин руководство може починити или прикрити финансијско извештавање у криминалне сврхе, и како може доћи до присвајања имовине ентитета;

• разматрање околности које могу указивати на праксу која се тиче управљања резултатом и да ли ова пракса може утицати да руководство манипулише резултатом ентитета на начин који представља финансијско извештавање у криминалне сврхе;

• разматрање ризика да руководство може покушати да представи обелодањивања на такав начин да прикрије или отежа правилно разумевање обелодањених питања (на пример, уношењем превише нематеријалних информација или коришћењем нејасног или двосмисленог језика);

• разматрање идентификованих екстерних и интерних фактора који могу утицати на руководство или навести руководство или друга лица да почине криминалну радњу, омогуће криминалну радњу и указивати на културу или окружење које омогућава руководству или другим лицима да оправдају криминалну радњу;

• разматрање учешћа руководства у надзору над запосленима који имају приступ готовини или другој имовини која је подложна злоупотреби;

• разматрање неубичајених или необјашњивих промена у понашању или начину живота руководства или запослених, које уочи тим који ради на ангажовању;

• одржавање одговарајућег става и свести у вези са могућим постојањем материјално погрешних исказа насталих услед криминалне радње, током целокупне ревизије;

• разматрање околности које потенцијално могу указивати на постојање криминалне радње;

• разматрање начина обухватања елемента непредвидљивости путем природе, времена и обима ревизијских поступака који ће се вршити;

• разматрање могућих ревизијских поступака као одговор на осетљивост финансијских извештаја на материјално погрешне исказе услед криминалне радње и степена ефикасности различитих ревизијских поступака;

• разматрање оптужби за криминалне радње о којима ревизор стекне сазнање; и

- разматрање ризика заобилажења контрола од стране руководства.

### **Поступци процене ризика и друге активности**

#### *Испитивање руководства*

Процена руководства у вези са ризиком материјално погрешног исказа услед криминалне радње (видети параграф 17(а))

A12. Руководство је одговорно за интерну контролу у ентитету, као и за припрему финансијских извештаја. У складу са тим, примерено је да ревизор спроведе испитивање руководства у вези са њиховом проценом ризика криминалне радње и успостављеним контролама за спречавање и откривање криминалних радњи. Природа, обим и учесталост процена ризика криминалне радње се разликује у зависности од ентитета. У неким ентитетима, руководство може вршити детаљну процену на годишњем нивоу или као део континуираног процеса надзора. У другим ентитетима, процена руководства може бити мање структурисана и у дужим временским интервалима. Природа, обим и учесталост процена руководства је релевантна за ревизорово разумевање контролног окружења ентитета. На пример, чињеница да руководство није извршило процену ризика криминалне радње, у одређеним околностима може на пример, указивати да руководство не придаје довољан значај интерној контроли.

Разматрања специфична за мање ентитете

A13. У неким ентитетима, поготово мањим, фокус процена може бити на ризицима криминалне радње почињене од стране запослених или на злоупотреби имовине.

Процес који спроводи руководство за сврхе идентификовања и реаговања на ризике криминалне радње (видети параграф 17(б))

A14. У случају ентитета који послују на више локација, процес који спроводи руководство може укључивати различите нивое надзора пословних локација или пословних сегмената. Руководство такође може идентификовати одређене пословне локације или пословне сегменте где је већа вероватноћа постојања ризика криминалне радње.

#### *Испитивање руководства и осталих лица у ентитету (видети параграф 18)*

A15. Током испитивања руководства могу се стећи корисне информације у вези са ризиком материјално погрешних исказа у финансијским извештајима насталим услед криминалне радње извршене од стране запослених, али овакви упити неће обезбедити корисне информације у вези са ризиком материјално погрешних исказа у финансијским извештајима насталим услед криминалне радње извршене од стране руководства. Испитивања могу омогућити појединцима да ревизору дају информацију до које се на други начин не би могло доћи.

A16. Друга лица у оквиру ентитета која могу бити предмет испитивања ревизора у вези постојања или могућности постојања криминалних радњи могу бити:

- оперативно особље које не учествује директно у процесу финансијског извештавања;
- запослени са различитим нивоима одговорности;
- запослени који учествују у започињању, обради или евидентирању комплексних или неуобичајених трансакција и лица која надзиру ове запослене;
- интерни правни заступници;
- руководиоца одговоран за етику или еквивалентно лице; и
- особа или особе задужене за решавање пријављених случајева криминалних радњи.

A17. Руководство је често у најбољој позицији да изврши криминалну радњу. Због тога, када са ставом професионалног скептицизма процењује одговоре руководства, ревизор може просудити да је неопходно да се ти одговори упореде са другим информацијама.

#### *Испитивање интерне ревизије (видети параграф 19)*

A18. ISA 315 (ревидиран) и ISA 610 (ревидиран 2013. године) постављају захтеве и дају упутства која су релевантна за ревизију ентитета који имају функцију интерне ревизије. Приликом спровођења захтева из тих Међународних стандарда ревизије у контексту криминалне радње, ревизор може вршити испитивање о специфичним активностима функције интерне ревизије, као што је на пример:

- о поступцима које су интерни ревизори спровели током године како би открили криминалну радњу, уколико су ти поступци спровођени;
- да ли је руководство задовољавајуће реаговало на налазе добијене овим поступцима.

*Разумевање надзора који врше лица овлашћена за управљање (видети параграф 20)*

A19. Лица овлашћена за управљање имају одговорност надзора над системима за праћење ризика, системима финансијске контроле и усклађености са законом. У многим земљама, пракса корпоративног управљања је добро развијена и лица овлашћена за управљање имају активну улогу у поступку процене ризика криминалних радњи и интерних контрола установљених ради заштите од ризика који су идентификовани у ентитету. Будући да се одговорност лица овлашћених за управљање разликује у зависности од ентитета и земаља у којим послују, важно је да ревизор стекне разумевање у погледу њихове одговорности како би био у могућности да стекне разумевање надзора који спроводе одговарајућа лица.

A20. Стицање разумевања начина на који лица овлашћена за управљање спроводе надзор над процесом идентификовања и реаговања на ризике криминалне радње и интерним контролама које је руководство установило као заштиту од ових ризика, може омогућити увид у осетљивост ентитета на криминалну радњу почињену од стране руководства, адекватност интерних контрола и стручност и интегритет руководства. Ревизор може стећи неопходно разумевање спровођењем одговарајућих поступака, као на пример присуством састанцима и дискусијама у вези ових питања, прегледом записника са ових састанака или путем упита лицима овлашћеним за управљање.

Разматрања која су специфична за мање ентитете

A21. У неким случајевима, сва лица овлашћена за управљање учествују у руковођењу ентитетом. Ово може бити случај у мањем ентитету где једини власник руководи ентитетом и нико други нема управљачку улогу. У овим случајевима, обично ревизор не спроводи никакве активности јер не постоји надзор који је одвојен од руководства.

*Разматрање других информација (видети параграф 23)*

A22. Као додатак информацијама прибављеним применом аналитичких поступака, ревизор разматра и друге прибављене информације у вези ентитета и његовог окружења, које могу бити корисне за идентификовање ризика материјално погрешних исказа насталих услед криминалне радње. Дискусија између чланова тима може пружити информације које су од користи за идентификовање ових ризика. Додатно, информације прибављене у процесу прихватања или наставка сарадње са клијентом и искуство стечено на другим ангажовањима у вези са истим ентитетом, на пример ангажовање на прегледу периодичних финансијских информација, може бити релевантно за идентификовање ризика материјално погрешних исказа насталих услед криминалне радње.

*Процена фактора ризика криминалне радње (видети параграф 24)*

A23. Чињеница да је криминална радња обично прикривена отежава њено откривање. Међутим, ревизор може да идентификује догађаје или услове који указују на подстицај или притисак да се криминална радња изврши или омогући њено извршење (фактори ризика криминалне радње). Ови фактори могу бити:

- неопходност испуњења очекивања треће стране ради прибављања додатног капитала може створити притисак да се изврши криминална радња;
- добијање значајних бонуса уколико се испуне нереални профитни циљеви може представљати подстицај да се почини криминално дело; и
- неефективност контролног окружења може омогућити извршење криминалне радње.

A24. Фактори ризика криминалне радње се не могу лако сврстати по степену важности. Значај фактора ризика криминалне радње је веома варијабилан. Неки од фактора ће бити присутни у ентитетима у којима специфични услови не представљају ризик материјално погрешних исказа. Сходно томе, ревизор користи професионално просуђивање приликом утврђивања присутности фактора ризика криминалне радње, као и при разматрању да ли их треба узети у обзир приликом процене ризика материјално погрешних исказа у финансијским извештајима насталим услед криминалне радње.

A25. Примери фактора ризика криминалне радње повезаних са финансијским извештавањем у криминалне сврхе и злоупотребом имовине су дати у Прилогу 1 овог ISA. Илустративни фактори ризика криминалне радње су класификовани на основу три услова који су уобичајено присутни када постоји криминална радња:

- подстицај или притисак да се изврши криминална радња;
- уочена могућност извршења криминалне радње; и
- могућност правдања извршења криминалне радње.

Фактори ризика који одражавају став који дозвољава правдање криминалне радње можда неће бити уочени од стране ревизора. Међутим, ревизор може постати свестан постојања таквих

информација. Иако се фактори ризика криминалне радње који су дати у Прилогу 1 односе на бројне ситуације, они представљају само неке од примера, будући да могу постојати и други фактори.

A26. Величина, сложеност и карактеристике власништва ентитета могу значајно утицати на разматрање релевантних фактора ризика криминалне радње. На пример, у случају великог ентитета, ревизор обично разматра факторе који се односе на онемогућавање недозвољеног понашања руководства, као што су:

- Ефективан надзор од стране лица овлашћених за управљање.
- Ефективна функција интерне контроле.
- Постојање и спровођење писаног кодекса понашања.

Такође разматрање фактора ризика криминалне радње на нивоу пословног сегмента може пружити различит увид у односу на исто разматрање на нивоу ентитета као целине.

Разматрања која су специфична за мање ентитете

A27. У случају малих ентитета, нека разматрања могу бити неприменљива или мање важна. На пример, мањи ентитети можда немају кодекс понашања у писаној форми, али су уместо тога развила културу понашања којом се истиче значај интегритета и етичког понашања и која се промовише усменим путем или примером руководећег кадра. Доминантност једног руководећег лица у малом ентитету уобичајено само по себи не указује на неуспех руководства да прикаже и промовише одговарајући став у вези интерне контроле и процеса финансијског извештавања. У неким ентитетима, неопходност одобрења активности од стране руководства може компензовати слабост контрола и умањити ризик криминалне радње почињене од стране запослених. Међутим, доминантност једног руководећег лица може бити потенцијална слабост, будући да ствара могућност заобилажења контрола од стране руководства.

#### **Идентификовање и процена ризика материјално погрешних исказа насталих услед криминалне радње**

*Ризик криминалне радње при признавању прихода (видети параграф 26)*

A28. Материјално погрешни искази услед финансијског извештавања у криминалне сврхе су често резултат прецењивања прихода, на пример, превремено признавање прихода или евидентирање фиктивних прихода. Такође могу настати услед потцењивања прихода, на пример, услед неправилног пребацивања прихода у наредни период.

A29. Ризик криминалне радње при признавању прихода у неким ентитетима може бити већи него у другим. На пример, може доћи до притиска или подстицаја да руководство изврши финансијско извештавање у криминалне сврхе путем неадекватног признавања прихода у случају котираних ентитета где се, на пример, успешност мери на основу годишњег раста прихода или профита. Слично томе, на пример, може постојати већи ризик криминалне радње при признавању прихода у случају ентитета које већи део прихода остварују путем готовинске продаје.

A30. Претпоставка да постоје ризици криминалне радње при признавању прихода може бити оповргнута. На пример, ревизор може закључити да не постоји ризик материјално погрешног исказа услед криминалне радње при признавању прихода, у случају где постоји једна врста једноставне трансакције остварења прихода, на пример, приход који се остварује издавањем у закуп једне јединице за изнајмљивање.

*Идентификовање и процена ризика материјално погрешног исказа услед криминалне радње и разумевање релевантних контрола ентитета (видети параграф 27)*

A31. Руководство може вршити просуђивања о природи и обиму контрола које жели да примени, као и о природи и обиму ризика које преузима. При одређивању које контроле треба применити у циљу спречавања и откривања криминалних радњи, руководство разматра ризик да финансијски извештаји могу бити материјално погрешни као последица криминалне радње. У оквиру ових разматрања, руководство може закључити да однос трошкова и користи од увођења одређене контроле којом се умањује ризик материјално погрешног исказа услед криминалне радње, није повољан.

A32. Стога је значајно да ревизор разуме контроле које је руководство осмислило и применило како би се спречиле и откриле криминалне радње. На овај начин, ревизор може утврдити, на пример, да је руководство одлучило да свесно прихвати ризик нераздвајања дужности. Овако стечене информације могу такође бити корисне при идентификовању фактора ризика криминалне радње који утичу на ревизорову процену ризика да финансијски извештаји могу садржати материјално погрешне исказе услед криминалне радње.

#### **Одговори на процењене ризике материјално погрешних исказа насталих услед криминалних радњи**

*Општи одговори (видети параграф 28)*

A33. Одабир општих одговора на ризике материјално погрешних исказа услед криминалних радњи обично укључује разматрање начина спровођења ревизије којим се одражава повећани професионални скептицизам, на пример путем:

(а) повећане осетљивости и пажње при одређивању природе и обима документације која ће се испитивати у циљу провере материјално значајних трансакција;

(б) прихватања строжих захтева за потврђивањем објашњења или изјава добијених од руководства у вези са материјално значајним питањима.

То такође укључује и више општих разматрања као додатак већ планираним специфичним поступцима; ова разматрања укључују ставке које су наведене у параграфу 29, о којима се говори у наставку.

*Именовање и надзор особља (видети параграф 29(а))*

A34. Ревизор може реаговати на идентификоване ризике материјално погрешних исказа услед криминалне радње ангажовањем појединаца који поседују специјалистичке вештине и знања, као што су стручњаци за форензику и информационе технологије, или ангажовањем искуснијег особља.

A35. Обим надзора одражава ревизорову процену ризика материјално погрешних исказа услед криминалне радње и стручност тима који ради на ангажовању.

*Непредвидивост у одабиру ревизијских поступака (видети параграф 29(ц))*

A36. Узимање у обзир елемента непредвидивости при одређивању природе, времена и обима ревизијских поступака које треба спровести је значајно будући да појединци у ентитету који су упознати са ревизијским поступцима који се уобичајено спроводе током ангажовања, могу бити вештији у прикривању финансијског извештавања у криминалне сврхе. Ово се постиже на пример:

- Спровођењем поступка суштинског испитивања изабраних салда рачуна и тврдњи које се, узимајући у обзир њихову материјалност или ризик, не би тестирале.
- Изменом временског распореда вршења ревизијских поступака у односу на очекивани.
- Коришћењем различитих метода узорковања.
- Спровођењем ревизијских поступака на различитим локацијама или без претходне најаве.

*Ревизијски поступци као одговор на ризике материјално погрешних исказа насталих услед криминалне радње на нивоу тврдње (видети параграф 30)*

A37. Ревизоров одговор на процењене ризике материјално погрешних исказа услед криминалне радње на нивоу тврдње може подразумевати промену природе, времена и обима ревизијских поступака, односно:

- природа ревизијских поступака који ће се спровести можда мора бити измењена како би се прибавили поузданији и релевантнији докази или ради стицања додатних потврђујућих информација. Ово може утицати на врсту ревизијских поступака који ће се извршити као и на комбинацију ових поступака. На пример:

- Физички преглед или инспекција одређених средстава може постати важнија или ревизор може изабрати да примени технике ревизије уз помоћ компјутера ради прибављања више доказа у вези са подацима о значајним рачунима или електронским трансакцијама.

- Ревизор може осмислити поступке ради стицања додатних потврђујућих информација. На пример, уколико ревизор утврди да је руководство под притиском да испуни одређена очекивања у погледу добити, може постојати ризик да руководство вештачки повећа приходе од продаје путем споразума на основу којих врши превремено признавање прихода или фактурисањем продаје пре испоруке. У овим околностима, ревизор може, на пример, захтевати екстерне потврде не само у вези са неизмиреним износима већ и ради потврде детаља споразума о продаји, укључујући датуме, права повраћаја и услове испоруке. Додатно, ревизор може увидети да је сврсисходно, уз такве екстерне потврде, извршити испитивање особља које не ради у финансијском сектору у погледу промена споразума о продаји и услова испоруке.

- Време спровођења поступака суштинског испитивања можда мора бити модификовано. Ревизор може закључити да је спровођење поступака суштинског испитивања на крају или близу краја периода бољи одговор на процењене ризике материјално погрешних исказа услед криминалне радње. Ревизор може закључити да, узимајући у обзир ризике намерних материјално погрешних исказа или манипулације, ревизијски поступци којима се на крај периода проширују закључци донети у току периода неће бити ефективне. Узимајући у обзир да намеран погрешан исказ, на пример погрешан исказ као резултат неправилног признавања прихода, може бити

инициран током периода, ревизор може одлучити да примени поступке суштинског испитивања на трансакције извршене раније у току периода.

- Обим спроведених поступака одражава процену ризика материјално погрешних исказа услед криминалне радње. На пример, може бити прикладно повећање величине узорка или спровођење детаљнијих аналитичких поступака. Такође, примена техника ревизије уз помоћ компјутера може омогућити обимније тестирање електронских трансакција и рачуна. Овакве технике се могу користити при избору узорака трансакције из кључних електронских база, за сортирање трансакција које имају специфичне карактеристике или за тестирање целокупне популације уместо узорка.

A38. Уколико ревизор идентификује ризик материјално погрешних исказа услед криминалне радње који се односи на количине залиха, испитивање евиденција залиха ентитета може помоћи да се идентификују локације или ставке на које треба обратити посебну пажњу у току или након физичког пописа залиха. Овакав преглед може резултирати одлуком да се присуствује попису залиха на одређеним локацијама без претходне најаве или да се попис залиха на свим локацијама изврши истог дана.

A39. Ревизор може идентификовати ризик материјално погрешних исказа услед криминалне радње који утиче на више рачуна или тврдњи. Ово може укључивати вредновање имовине, процене у вези одређених трансакција (као што су преузимања, реструктурирање или отуђење сегмената пословања) и на разграничења других значајних обавеза (као што су обавезе за пензије или друге бенефиције, или обавезе у вези обнове животне средине). Ризик се такође може односити на значајне промене претпоставки које се односе на процене које се врше редовно. Информације које се прикупе током процеса стицања разумевања у вези ентитета и његовог окружења могу помоћи ревизору при процени оправданости процена руководства као и на основу њих изведених просуђивања и претпоставки. Ретроспективни преглед сличних просуђивања које је извршило руководство као и претпоставки примењених током претходних периода, такође може обезбедити увид у оправданост просуђивања и претпоставки на којима се заснивају процене руководства.

A40. Примери могућих ревизијских поступака који се могу применити као одговор на процењене ризике материјално погрешних исказа услед криминалне радње, укључујући и оне које приказују укључивање елемента непредвидивости, су дати у Прилогу 2. Овај прилог садржи примере одговора на процењене ризике материјално погрешних исказа насталих услед криминалне радње или злоупотреба имовине.

*Ревизијски поступци као одговор на заобилажење контрола од стране руководства  
Књижења и друге корекције (видети параграф 32(а))*

A41. Материјално погрешни искази у финансијским извештајима услед криминалне радње често подразумевају манипулисање процесом финансијског извештавања, путем нетачних или недозвољених књижења. Манипулације могу настати настати током или на крају периода, или тако што руководство врши измене износа у финансијским извештајима, при чему измене нису одражене формалним књижењима, већ се најчешће врше приликом усклађивању за сврхе консолидације или при рекласификацији.

A42. Такође, ревизорова разматрања ризика материјално погрешног исказа повезаних са неприкладним заобилажењем контрола над књижењима је значајно будући да аутоматизовани процеси и контроле могу умањити ризик ненамерне грешке, али не отклањају ризик да поједина лица на недозвољен начин могу да заобиђу те аутоматизоване процесе, на пример, променом износа који се аутоматски преносе у главну књигу или систем финансијског извештавања. Осим тога, ревизор је свестан да при коришћењу информационих технологија за сврхе аутоматског преноса информација, у информационом систему остаје врло мало или нимало видљивих доказа о таквим изменама.

A43. За сврху идентификације и избора ставки књижења и других корекција за сврхе тестирања, као и одређивања одговарајућег метода испитивања доказа за изабране ставке, ревизор разматра следеће:

- *процену ризика материјалне грешке настале услед криминалне радње* – присуство фактора ризика криминалне радње и друге информације прибављене током ревизорове процене ризика материјалне грешке настале услед криминалне радње могу помоћи ревизору приликом идентификовања специфичних класа евиденција и других корекција за сврхе тестирања.

- *постојеће контроле над књижењима и другим корекцијама* – ефективне контроле припреме и евидентирања књижења и других корекција могу умањити обим неопходних поступака суштинског испитивања, под условом да је ревизор тестирао ефективност ових контрола.

- *процес финансијског извештавања ентитета и природу доказа који се могу прибавити* – у многим ентитетима процес обраде трансакција може подразумевати комбинацију мануелних и аутоматизованих поступака и процедура. Слично томе, обрада налога за књижење може

подразумевати мануелне и аутоматизоване процедуре и контроле. Када се у процесу финансијског извештавања користе информационе технологије, могуће је да налози за књижење и друге корекције постоје само у електронској форми.

- *карактеристике књижења и корекција у криминалне сврхе* – неправилна књижења и корекције често имају јединствене карактеристике по којима се могу идентификовати. Ове карактеристике могу обухватати књижења (а) на неодговарајућим, неуобичајеним или ретко коришћеним рачунима, (б) извршена од стране лица која се уобичајено не баве тим пословима, (ц) извршена на крају периода или након затварања књига, а за која не постоје одговарајућа објашњења или описи или су та објашњења и описи дати у оскудној форми, (д) извршена пре или током припреме финансијских извештаја који немају бројеве рачуна, или (е) садрже округле бројеве или конзистентне завршне бројеве.

- *природу и комплексност рачуна* – неприкладна књижења или корекције се могу појавити на рачунима (а) који садрже трансакције комплексне или неуобичајене природе, (б) садрже значајне процене или усклађивања на крају периода, (ц) који су у прошлости садржали погрешне исказе, (д) који нису усаглашавани правовремено или садрже неусаглашене разлике, (е) садрже интерне трансакције, или (ф) су на други начин повезани са идентификованим ризиком материјално значајних погрешних исказа услед криминалне радње. Приликом ревизија ентитета који се налазе на више локација или имају више компоненти, посебна пажња се посвећује потреби избора књижења са различитих локација.

- *књижења или корекције обрађене ван редовног тока пословања* – неуобичајена књижења могу бити ван уобичајеног степена контроле у односу на књижења која се редовно појављују као што су месечна продаја, набавке или готовинске исплате.

A44. Ревизор користи професионално просуђивање приликом одређивања природе, времена и обима испитивања евиденција унетих у главну књигу и других корекција. Међутим, пошто се нетачна књижења у криминалне сврхе и остале корекције често врше на крају периода извештавања, параграф 32 (а)(ii) захтева од ревизора да одабере књижења и друге корекције извршене у то време. Даље, пошто материјално значајни погрешни искази у криминалне сврхе у финансијским извештајима могу настати током целог периода и могу подразумевати значајне активности ради прикривања криминалне радње, параграф 32 (а)(iii) захтева да ревизор разматра да ли постоји потреба да се тестирају књижења и друге корекције извршене током целог периода.

#### *Рачуноводствене процене (видети параграф 32 (б))*

A45. Приликом припремања финансијских извештаја, руководство има одговорност за одређена просуђивања или претпоставке које утичу на значајне рачуноводствене процене као и за континуирано праћење прихватљивости таквих процена. Финансијско извештавање у криминалне сврхе се често врши путем намерно погрешних рачуноводствених процена. Ово се може постићи, на пример, потцењивањем или прецењивањем свих резервисања или резерви како би се приказали „дотерани“ приходи током два или више рачуноводствених периода, или да би се достигао намерава ниво прихода у циљу довођења у заблуду корисника финансијских извештаја, утицајем на њихово разумевање перформанси и профитабилности ентитета.

A46. Сврха спровођења ретроспективног прегледа просуђивања и претпоставки извршених од стране руководства, а који се односе на значајне рачуноводствене процене одражене у финансијским извештајима за претходну годину, је да се утврди да ли постоји наговештај могуће пристрасности руководства. Намера није да се у питање доведе професионално расуђивање ревизорово из претходне године, које је било базирано на информацијама доступним у то време.

A47. Ретроспективни преглед је такође обавезан у складу са ISA 540. Преглед се обавља као поступак процене ризика како би се прибавиле информације о ефективности поступка процене који је руководство обавило за претходни период, ревизијски доказ о исходу или где је то применљиво, накнадна поновна процена рачуноводствених процена из претходног периода, које имају значаја за вршење рачуноводствених процена за текући период, и ревизијски докази о питањима као што су неизвесност процене, која можда мора да се обелодани у финансијским извештајима. У смислу практичности, ревизоров преглед просуђивања и претпоставки које је извршило руководство, за сврхе установљавања пристрасности која може одражавати ризик материјално погрешног исказа услед криминалне радње у складу са овим ISA се може спровести заједно са прегледом који се захтева у складу са ISA 540.

#### *Пословно оправдање значајних трансакција (видети параграф 32(ц))*

A48. Индикатори могу да указују да су значајне трансакције које су изван редовног делокруга пословања ентитета, или на други начин изгледају неуобичајено, у односу на ревизорово разумевање ентитета, извршене у циљу финансијског извештавања у криминалне сврхе или да би се прикрила злоупотреба имовине. Ови индикатори могу бити следећи:

- трансакције делују превише комплексно (на пример у трансакцију је укључено више повезаних ентитета из једне групе за консолидацију или више међусобно неповезаних трећих страна).

- руководство није размотрило природу и рачуноводствени третман оваквих трансакција са лицима овлашћеним за управљање, и не постоји одговарајућа документација.
- руководство придаје већи значај потреби за одређеним рачуноводственим третманом уместо економској природи трансакције.
- трансакција у коју су укључене повезане стране, које не спадају у обухват консолидације, укључујући и ентитете специјалне намене, нису на одговарајући начин прегледане и одобрене од стране лица овлашћених за управљање.
- У трансакцији учествују претходно неидентификоване повезане стране или стране које немају суштинску или финансијску способност да подрже трансакцију без помоћи ентитета чија се ревизија врши.

#### **Оцена ревизијских доказа (видети параграфе 34–37)**

A49. У складу са захтевима ISA 330, ревизор, на основу спроведених ревизијских поступака и прикупљених ревизијских доказа, оцењује да ли је процена ризика материјално погрешног исказа на нивоу тврдње и даље прикладна. Ова оцена је пре свега квалитативна и заснована на ревизорском просуђивању. Оваквим оцењивањем се може обезбедити дубљи увид у ризик материјално погрешног исказа услед криминалне радње, као и одредити да ли је неопходно спровести додатне или различите ревизијске поступке. Прилог 3 садржи примере околности које указују на ризике материјално погрешног исказа услед криминалне радње.

*Аналитички поступци спроведени при завршетку ревизије, приликом формирања општег закључка (видети параграф 34)*

A50. Утврђивање који трендови и односи могу указивати на ризик материјално погрешног исказа услед криминалне радње захтева професионално расуђивање. Неуобичајени односи који су повезани са добитком и приходима на крају године су посебно значајни. Ово се може односити, на пример, на неуобичајено велике приходе евидентиране у последњим недељама извештајног периода или неуобичајене трансакције; или приходе који нису доследни тренду токова готовине из пословних активности.

#### *Разматрање идентификованих погрешних исказа (видети параграфе 35–37)*

A51. Будући да криминална радња укључује подстицај или притисак да се изврши криминална радња, уочену могућност извршења криминалне радње или могућност правдања извршења криминалне радње, случајеви криминалних радњи највероватније нису изоловани. У складу са тим, погрешни искази, као што је већи број погрешних исказа на одређеној локацији, чак и уколико њихов кумулативан ефекат није материјално значајан, може указивати на ризик материјално погрешног исказа услед криминалне радње.

A52. Последице идентификоване криминалне радње зависе од околности. На пример, иначе безначајне криминалне радње могу бити значајне ако је укључено више руководство. У таквим околностима, може се довести у питање поузданост претходно прикупљених доказа, будући да може постојати недоумица у вези са потпуношћу и истинитошћу добијених изјава, као и у вези са исправношћу рачуноводствене евиденције и документације. Такође може постојати могућност дослуха запослених, руководства и трећих страна.

A53. ISA 450 и ISA 700 (ревидиран) садрже захтеве и смернице у вези са проценом и карактером погрешних исказа и њиховим утицајем на ревизорски извештај.

#### **Ревизор који није у могућности да настави са ангажовањем (видети параграф 38)**

A54. Примери ванредних околности који могу да доведу у питање ревизорову могућност да настави са ревизијом:

- ентитет не предузима одговарајуће мере у вези са криминалном радњом, које ревизор чак и када криминална радња није материјално значајна за финансијске извештаје сматра неопходним у датим околностима;
- ревизорово разматрање ризика материјално значајног погрешног исказа због криминалне радње и резултати ревизијских тестова указују на постојање значајног ризика од настајања материјалних и прожимајућих криминалних радњи; или
- ревизор је оправдано забринут у погледу способности или интегритета руководства или лица овлашћених за управљање.

A55. Због различитих околности које могу настати није могуће дефинитивно описати када ревизор треба да се повуче из ангажовања. Фактори који утичу на такву одлуку укључују импликације о умешаности чланова руководства или лица овлашћених за управљање (што може имати утицаја на поузданост изјава руководства) и последице које могу настати по ревизора у случају наставка сарадње са ентитетом.



A56. Ревизор има професионалну и законску одговорност у таквим околностима и те одговорности су различите од земље до земље. У неким земљама, на пример, ревизор има право или обавезу да изда саопштење или извештај лицу или лицима која су га ангажовала или, у неким случајевима, органима власти. Имајући у виду изузетну природу околности и потребе да се размотре законске обавезе, ревизор може сматрати прикладним тражење правног савета када одлучује о повлачењу из ангажовања и предузимању одговарајућих активности, укључујући могућност извештавања акционара, регулаторних тела или других страна.

*Разматрања која су специфична за ентитете у јавном сектору*

A57. У многим случајевима, у јавном сектору, могућност повлачења из ангажовања можда не постоји услед природе мандата ревизора и јавног интереса.

**Писане изјаве руководства** (видети параграф 39)

A58. ISA 580 садржи смернице у вези са прибављањем одговарајућих изјава од руководства, и где је то применљиво, лица овлашћених за управљање, у току ревизије. Поред признавања своје одговорности за финансијске извештаје, важно је, без обзира на величину ентитета, да руководство прихвати одговорност за систем интерне контроле, који је осмишљен и примењен ради спречавања и откривања криминалне радње.

A59. Због природе криминалне радње и тешкоћа са којима се сусреће ревизор у откривању материјално значајних погрешних исказа у финансијским извештајима насталих услед криминалних радњи, важно је да ревизор прибави изјаву руководства у писаној форми којом се потврђује да је руководство обелоданило ревизору:

(а) резултате своје процене ризика да финансијски извештаји могу садржати материјално значајне погрешне исказе настале услед криминалне радње, и

(б) своја сазнања о постојећој криминалној радњи, сумњи да постоји криминална радња или пријави криминалне радње, која има утицаја на ентитет.

**Комуникација са руководством и лицима овлашћеним за управљање**

*Комуникација са руководством* (видети параграф 40)

A60. Када ревизор прибави доказе о постојању или могућности постојања криминалне радње, важно је да о том питању извести одговарајући ниво руководства што је пре могуће. Ово је неопходно чак иако је у питању случај који се може сматрати небитним (на пример, мања злоупотреба од стране запосленог на нижем нивоу у организацији). Утврђивање одговарајућег нивоа руководства је питање професионалног просуђивања и под утицајем је фактора као што су могућност постојања дослуха, као и природа и величина могуће криминалне радње. Уобичајено, одговарајућим нивоом руководства се сматра ниво који је најмање за један степен изнад особе за коју се претпоставља да је умешана у криминалну радњу.

*Комуникација са лицима овлашћеним за управљање* (видети параграф 41)

A61. Ревизорова комуникација са лицима овлашћеним за управљање може бити у усменој или писаној форми. У ISA 260 (ревидиран) идентификују се фактори које ревизор разматра приликом одређивања да ли комуникацију треба вршити у усменом или писаном облику. Услед природе и осетљивости случајева када су у криминалну радњу умешани виши руководиоци, или у случају криминалне радње која за последицу има материјално значајан погрешан исказ у финансијским извештајима, ревизор о овим питањима извештава што је пре могуће и разматра да ли је потребно саставити извештај и у писаној форми.

A62. У неким случајевима, ревизор може сматрати да је прикладно да обавести лица овлашћена за управљање о криминалним радњама у које су умешани запослени који нису на руководећим положајима и које за последицу немају материјално погрешне исказе. Такође је могуће да лица овлашћена за управљање желе да буду информисана о таквим случајевима. Процес комуникације може бити потпомогнут уколико, у почетној фази ревизије, ревизор и лица овлашћена за управљање постигну договор у вези са природом и обимом комуникације у вези са криминалним радњама.

A63. У посебним околностима, уколико су интегритет или поштење руководства или лица овлашћених за управљање доведени у питање, ревизор разматра потребу за правним саветима у циљу одређивања даљих активности.

*Друга питања у вези са криминалним радњама* (видети параграф 42)

A64. Ревизор треба да размотри да ли постоје и нека друга питања у вези са криминалним радњама која треба расправити са лицима овлашћеним за управљање, на пример:

- забринутост у вези са природом, обимом и учесталашћу процена које врши руководство у погледу контрола које се примењују ради спречавања и откривања криминалних радњи и ризика да финансијски извештаји садрже погрешне исказе;

- пропуст руководства да предузме одговарајуће активности у вези са идентификованим слабостима интерне контроле или да на одговарајући начин реагује на идентификовану криминалну радњу;
- ревизорова оцена контролног окружења, укључујући питања у вези са стручношћу и интегритетом руководства;
- активности предузете од стране руководства које могу указивати на финансијско извештавање у криминалне сврхе, као што је одабир и примена рачуноводствених политика које могу указивати на покушај руководства да управља резултатом на начин којим се корисници финансијских извештаја доводе у заблуду у погледу разумевања перформанси и профитабилности ентитета;
- забринутост у погледу адекватности и потпуности одобравања трансакција које су наизглед ван редовних токова пословања ентитета.

**Комуникација за регулаторним и законским телима** (видети параграф 43)

A65. Ревизорова професионална дужност да чува поверљивост информација клијента можда не дозвољава извештавање о криминалним радњама према екстерним странама. Међутим, ревизорова законска одговорност варира у зависности од земље и, у одређеним околностима, закони, прописи или судске одлуке могу имати већи ауторитет од обавезе поверљивости. На пример, у неким земљама ревизори финансијских институција имају законску обавезу да о криминалним радњама информишу надзорна тела. Такође у неким земљама ревизор има обавезу да извести надлежна тела о погрешним исказима у случајевима када руководство и лица овлашћена за управљање не предузму корективне мере.

A66. Ревизор у таквим околностима треба да размотри неопходност тражења правног савета ради одређивања будућих активности, чији циљ је предузимање неопходних корака у разматрању аспеката јавног интереса и идентификоване криминалне радње.

*Разматрања специфична за ентитете у јавном сектору*

A67. У јавном сектору, захтеви у вези са извештавањем о криминалној радњи, без обзира да ли је идентификована током ревизије, могу бити предмет специфичних услова ревизорског мандата или релевантног закона или регулативе.

-----  
*ISA 315 (ревидиран), Идентификовање и процена ризика материјално погрешних исказа путем разумевања ентитета и његовог окружења*

*ISA 330, Ревизорски одговор на процењене ризике*

*ISA 200, Општи циљеви независног ревизора и спровођење ревизије у складу са Међународним стандардима ревизије, параграфи A53–A54.*

*ISA 200, параграф A53.*

*ISA 200, параграф 15.*

*ISA 315 (ревидиран), параграф 10.*

*ISA 315 (ревидиран), параграфи 5–24.*

*ISA 260 (ревидиран), Саопштавање лицима овлашћеним за управљање*  
*ISA 315 (ревидиран), параграф 25.*

*ISA 330, параграф 5.*

*ISA 330, параграф 6.*

*ISA 230, Ревизијска документација, параграфи 8–11, и параграф A6.*

*ISA 315 (ревидиран), параграф 32.*

*ISA 330, параграф 28.*

*ISA 200, параграф A49.*

*ISA 315 (ревидиран), параграф 6(a) и 23, и ISA 610 (ревидиран 2013. године), Коришћење резултата рада интерних ревизора*

*ISA 260 (ревидиран), параграфи A1–A8, садржи разматрања у вези комуникације у случајевима када структура управљања није јасно дефинисана.*

*ISA 315 (ревидиран), параграф A56.*

*ISA 540, Ревизија рачуноводствених процена, укључујући рачуноводствену процену фер вредности и релевантна обелодањивања, параграф 9.*

ISA 330, параграф 25.

ISA 450, Процена погрешних исказа идентификованих током ревизије  
ISA 700 (ревидиран), Формирање мишљења и извештавање о финансијским извештајима  
IESBA Етички кодекс за професионалне рачуновође садржи смернице о комуникацији са предложеним новим ревизором.

ISA 580, Писане изјаве  
ISA 260 (ревидиран), параграф А38.

## Прилог 1

(видети параграф А25)

### Примери фактора ризика настанка криминалне радње

Фактори ризика настанка криминалне радње наведени у овом прилогу су примери таквих фактора са којима се ревизори обично суочавају у великом броју ситуација. Засебно су приказани примери који се односе на две врсте криминалних радњи, које су релевантне за ревизорско разматрање, односно, финансијско извештавање у криминалне сврхе и злоупотребу имовине. За сваку од ових врста криминалне радње, фактори ризика се даље класификују на основу три услова која су уобичајено присутна када постоји материјално погрешан исказ услед криминалне радње: (а) подстицаји/притисци, (б) прилике, и (ц) став/оправдања. Иако фактори ризика покривају широк спектар ситуација, они представљају само примере и, у складу са тим, ревизор може идентификовати додатне или различите факторе ризика. Сви наведени примери нису релевантни у свим околностима, и неки могу бити од већег или мањег значаја у ентитетима различите величине, различите власничке структуре или различитим околностима. Такође, ред којим су наведени фактори ризика не одражава њихов релативни значај или учесталост појављивања.

### Фактори ризика који се односе на погрешне исказе настале услед финансијског извештавања у криминалне сврхе

Наведени су примери фактора ризика који се односе на погрешне исказе настале услед финансијског извештавања у криминалне сврхе.

#### Подстицаји/Притисци

Финансијска стабилност или профитабилност је угрожена услед економских и привредних услова или услова пословања ентитета, као што су (или на које указује):

- Висок ниво конкуренције или засићености тржишта, праћен опадајућим пословним резултатом.
- Висок степен осетљивости на нагле промене, као што су промене у технологији, застаревање производа или промене каматних стопа.
- Значајан пад тражње и повећање броја пословних неуспеха у привредној грани или целокупној економији.
- Пословни губици доводе до појаве могућности стечаја, затварања, или нежељеног преузимања.
- Тренд негативних токова готовине из пословања или немогућност генерисања токова готовине из пословања, при чему се извештава о профиту и расту профита.
- Нагли раст или неуобичајена профитабилност у поређењу са другим компанијама из исте привредне гране.
- Нови рачуноводствени, законски или регулаторни захтеви.

Јаки притисци на руководство да испуни захтеве или очекивања трећих страна, на пример:

- Остварење нивоа профитабилности или тренда који очекују инвестициони аналитичари, значајни кредитори или друге екстерне стране (поготово очекивања која су агресивна или нереална), укључујући очекивања подстакнута од стране руководства, на пример претерано оптимистичне изјаве у штампи или годишњим извештајима.
- Потреба за прибављањем додатних средстава путем капиталног или дужничког финансирања у циљу одржања конкурентности, укључујући финансирање великих подухвата истраживања и развоја или капиталних улагања.
- Маргинална способност испуњења услова котирања или отплате дугова или других дужничких услова.

• Претпостављени или стварни штетни ефекти извештавања о лошим финансијским резултатима на очекиване трансакције, као на пример пословне комбинације или доделе уговора.

Доступне информације указују да је лична финансијска ситуација руководства или лица овлашћених за управљање угрожена финансијским перформансама ентитета на основу:

- Значајног финансијског интереса у ентитету.

• Повезаности значајног дела накнада (на пример, бонуси, опције за куповину акција и процентуална накнада) са испуњењем агресивно постављених циљева у погледу цене акција, пословног резултата, финансијске позиције и токова готовине.

- Личне гаранције за дугове ентитета.

Постоји снажан притисак на руководство и запослене да испуне финансијске циљеве установљене од стране лица овлашћених за управљање, укључујући циљеве у погледу подстицања продаје или профитабилности.

#### *Прилике*

Природа привредне гране или пословања ентитета омогућује финансијско извештавање у криминалне сврхе при чему показатељи могу бити:

• Значајне трансакције са повезаним странама које су ван редовних пословних активности ентитета или се закључују са повезаним странама чија се ревизија не врши или чију ревизију врши нека друга фирма.

• Снажан финансијски положај или могућност доминације одређеним сектором привреде и могућност да ентитет диктира услове добављачима или купцима што може резултирати неправилним или условљеним трансакцијама.

• Имовина, обавезе, приходи, или трошкови су засновани на значајним проценама које укључују субјективно просуђивање или неизвесности које је тешко проверити.

• Значајне, неуобичајене или веома комплексне трансакције, поготово трансакције при крају године које доводе у питање принцип „суштина изнад форме“.

• Значајне пословне активности које су лоциране или се спроводе ван националних граница, у правним системима са другачијим пословним окружењем или културом.

- Коришћење пословних посредника без јасног пословног оправдања.

• Значајни рачуни у банкама или зависни ентитети или огранци у правним системима са повољним пореским системом („порески рај“) при чему не постоји јасно пословно оправдање.

Надзор над руководством је неефективан као последица следећих фактора:

• Доминантност једне особе или мање групе (у ентитетима у којим власник није истовремено и руководилац) без постојања компензирајућих контрола.

• Неефективан надзор лица овлашћених за управљање над процесом финансијског извештавања и интерним контролама.

Комплексна и нестабилна организациона структура, на шта указују:

• Тешкоће при утврђивању организације или појединаца који имају контролно учешће у ентитету.

• Претерано комплексна организациона структура која укључује неуобичајене ентитете или руководеће линије одговорности.

• Висока фреквентност промена вишег руководства, правних заступника или лица овлашћених за управљање.

Компоненте интерне контроле су неефикасне као последица:

• Неадекватног надзора контрола, укључујући аутоматизоване контроле и контроле над финансијским извештавањем у току периода (у случајевима када се захтева екстерно извештавање).

• Висока фреквентност промена запослених или запошљавање неефективног особља у рачуноводству, функцији интерне ревизије и сектору информационих технологија.

• Неефективан рачуноводствени и информациони систем, укључујући и појаву материјалних слабости у интерној контроли.

*Став/Оправдања*

- Неефективна комуникација, примена, подршка или захтев примене у вези са системом вредности или етичким стандардима од стране руководства или недостатак информисања о неприхватљивим вредностима или етичким стандардима.

- Интензивно учешће или преокупација руководиоца нефинансијског сектора избором рачуноводствених политика или вршењем значајних процена.

- Сазнања о ранијим случајевима кршења закона о хартијама од вредности или других закона и регулативе, или тужбама против ентитета, вишег нивоа руководства или лица овлашћених за управљање у вези криминалних радњи или кршења закона и регулативе.

- Велики интерес руководства да одржи и повећа вредност акција или тренд зараде.

- Пракса обавезивања руководства према аналитичарима, кредиторима или другим трећим странама путем агресивних или нереалних прогноза.

- Руководство благовремено не исправља откривене материјалне слабости интерне контроле.

- Интерес руководства да на недозвољене начине минимизира добит у извештајима за пореске сврхе.

- Низак ниво морала вишег руководства.

- Власник-руководилац не раздваја личне и пословне трансакције.

- Несугласице између акционара ентитета.

- Константни покушаји руководства да оправда маргинално или неодговарајуће рачуноводствено обухватање на основу материјалности.

- Однос између руководства и тренутног или претходног ревизора је затегнут уз појаву:

- сталних несугласица са тренутним или претходним ревизором у вези рачуноводствених, ревизорских или питања у вези са извештавањем;

- неоправданих захтева према ревизору, као што је неоправдано кратак рок за завршетак ревизије или издавање ревизорског извештаја;

- формалних или неформалних ограничења наметнутих ревизору, којима се неприкладно ограничава приступ особљу или информацијама или могућност комуникације са лицима овлашћеним за управљање;

- доминантно понашање руководства у односу са ревизором поготово у погледу покушаја да се утиче на обим ревизоровог рада или на одабир и даљу сарадњу са особљем које је ангажовано или консултовано у ревизијском ангажовању.

#### **Фактори ризика погрешних исказа услед злоупотребе имовине**

Фактори ризика који се односе на злоупотребу имовине се такође класификују на основу три услова која уобичајено прате криминалну радњу: (а) подстицаји/притисци, (б) прилике, и (ц) став/оправдања. Неки од фактора ризика који се односе на погрешне исказе настале услед финансијског извештавања у криминалне сврхе могу такође бити присутни у случајевима када погрешни искази настају услед злоупотребе имовине. На пример, неефективан надзор руководства и слабости интерне контроле могу постојати у случајевима када дође до погрешних исказа услед финансијског извештавања у криминалне сврхе или услед злоупотребе имовине. Наведени су примери фактора ризика који се односе на погрешне исказе који настају услед злоупотребе имовине.

##### *Подстицаји/Притисци*

Личне финансијске обавезе могу креирати притисак на руководство или запослене, који имају приступ новцу или другим средствима која су подложна крађи, да изврше такву злоупотребу.

Лоши односи између ентитета и запослених који имају приступ новцу или другим средствима која су подложна крађи могу мотивисати те запослене да изврше злоупотребу имовине. Лоши односи, могу, на пример, настати услед:

- најављеног или очекиваног отпуштања запослених;

- скорашњих или очекиваних промена система накнаде запослених или пензионих планова;

- унапређивања, накнада или других награђивања која нису расподељена у складу са очекивањима.

##### *Прилике*

Одређене карактеристике или околности могу повећати подложност злоупотреби имовине. На пример, повећана је могућност злоупотребе имовине у случају:

- великих износа новца у благајни;
- ставке на залихама су мале величине, високе вредности или влада велика потражња за њима;
- лако утрживих средстава, као што су обвезнице које гласе на доносиоца, дијаманти или компјутерски чипови;
- основних средстава која су мале величине, лако утржива или немају ознаку власништва.

Неадекватне интерне контроле над средствима могу водити повећању подложности злоупотребе те имовине. На пример, до злоупотребе имовине може доћи услед:

- неадекватне сегрегације дужности или непостојања независних провера;
- неадекватног надзора трошкова вишег руководства, као што су путни трошкови или друге надокнаде;
- неадекватног надзора од стране руководства над запосленима који су одговорни за одређена средства, на пример, неадекватан надзор или контрола удаљених локација;
- неадекватне квалификације запослених који имају приступ средствима;
- неадекватно одржавање евиденција средстава;
- неадекватни систем ауторизације и одобравања трансакција (на пример, приликом набавке);
- неадекватне физичке мере сигурности над новцем, инвестицијама, залихама или фиксним средствима;
- непостојање потпуног и правовременог усаглашавања средстава;
- непостојање правовремене и одговарајуће документације у вези са трансакцијама, на пример, задужења за повраћај опреме;
- непостојање захтева у вези обавезних годишњих одмора за запослене који раде на кључним функцијама контроле;
- неадекватно разумевање информационих технологија од стране руководства, чиме се ствара могућност да запослени у сектору информационих технологија изврше злоупотребу имовине;
- неадекватне контроле приступа аутоматизованим евиденцијама, укључујући контроле приступа и прегледа компјутерског система евидентирања догађаја.

#### *Став/Оправдања*

- занемаривање потребе за надзором или смањење ризика који се односе на злоупотребу имовине;
- занемаривање интерних контрола које се односе на злоупотребу имовине заобилажењем постојећих контрола или непредузимањем корекција у погледу уочених недостатака интерних контрола;
- понашање које указује на незадовољство или неслагање са ентитетом или третманом запослених у ентитету;
- промене понашања или стила живота што може указивати на злоупотребу имовине;
- толерисање мањих крађа.

-----

*Подстицајни план накнада за руководиоце може бити повезан са испуњењем циљева који се односе само на одређене рачуне или одређене активности ентитета, чак иако релевантни рачуни или активности нису материјално значајни за ентитет као целину.*

## **Прилог 2**

(видети параграф 40)

**Примери могућих поступака као одговор на процењене факторе ризика материјално погрешних исказа услед криминалне радње**

У наставку су наведени примери могућих ревизијских поступака који се односе на ризике материјално значајних погрешних исказа насталих услед финансијског извештавања у криминалне сврхе или злоупотребе имовине. Иако се ови поступци односе на широк спектар ситуација, представљају само примере и, у складу са тиме, не морају бити прикладни нити неопходни у одређеним околностима. Такође редослед наведених поступака не одражава њихов значај.

### **Разматрања на нивоу тврдње**

Специфични одговори на процењени ниво ризика материјално значајних погрешних исказа насталих услед криминалне радње се разликују у зависности од врста или комбинација фактора ризика криминалне радње или идентификованих услова, класа трансакција, салда рачуна, обелодањивања и тврдњи на које могу имати ефекат.

Наводимо примере специфичних одговора:

- обилазак локација или спровођење одређених тестова без претходне најаве. На пример, присуствовање попису на локацијама без претходне најаве или попис готовине на одређени датум без претходне најаве;
- захтев да се попис врши при крају или на крају периода како би се минимизирао ризик манипулисања салдима у периоду између датума завршетка пописа и датума завршетка извештајног периода;
- модификација ревизијског приступа у текућој години. На пример, усмена комуникација са главним купцима или добављачима као додатак екстерним потврдама у писаној форми, упућивање захтева за потврдом одређеном лицу у оквиру неке организације или захтев за додатним или различитим информацијама;
- спровођење детаљног прегледа корекција евидентираних на крају квартала или на крају године и испитивање евиденција које су по својој природи или износу неуобичајене;
- испитивање присуства повезаних страна и извора финансијских средстава које су повезане са значајним или неуобичајеним трансакцијама, поготово трансакцијама насталим при крају или на крају године;
- спровођење суштинских аналитичких поступака на дисагрегираним подацима. На пример, поређење продаје и трошкова продаје по локацијама, пословним линијама или месецима ради провере очекивања ревизора;
- интервјуисање запослених који раде у областима у којима је идентификован ризик материјално погрешног исказа услед криминалне радње, у циљу стицања увида у ризике и постојање и начин функционисања контрола над таквим ризицима;
- дискусија са другим независним ревизорима који врше ревизију финансијских извештаја једног или више повезаних ентитета, дивизија или огранака, о обиму рада који је неопходно извршити у вези са ризиком материјално погрешних исказа услед криминалне радње по основу трансакција и активности између ових компоненти;
- уколико је рад неког стручњака изразито значајан за неку ставку из финансијских извештаја која је идентификована као ставка високог ризика материјално погрешног исказа услед криминалне радње, спровођење додатних поступака који се односе на део или целокупне претпоставке стручњака, начин њиховог утврђивања и процену да ли су донета на разумној основи, или ангажовање другог стручњака за ове сврхе;
- спровођење ревизијских поступака ради анализе почетних салда на изабраним рачунима биланса стања из финансијског извештаја чија је ревизија вршена у претходном периоду, ради процене да ли су одређена питања која укључују рачуноводствене процене и просуђивања, на пример резервисања за повраћај производа, решена на очекивани начин;
- спровођење поступака у вези са рачуном или другим усклађивањима извршених од стране ентитета, укључујући разматрања усклађивања вршених у међупериодима;
- спровођење техника уз помоћ компјутера, као што су тестирања података у циљу идентификовања аномалија у целокупној популацији;
- тестирање интегритета евиденција и трансакција које се креирају помоћу компјутера;
- прибављање додатних ревизијских доказа из извора који су ван ентитета чија се ревизија врши.

### **Специфични одговори**

**– Погрешни искази услед извештавања у криминалне сврхе**

Примери одговора на ревизорову оцену ризика материјално погрешног исказа насталих услед извештавања у криминалне сврхе су следећи:

#### *Признавање прихода*

- спровођење суштинских аналитичких поступака који се односе на приходе коришћењем дисагрегираних података, на пример, поређењем извештаја о приходима по месецима и по производним линијама, или по пословним сегментима у току текућег извештајног периода са упоредивим информацијама из претходних периода. Технике ревизије уз помоћ компјутера могу бити корисне за идентификацију неуобичајених или неочекиваних односа или трансакција у вези са приходима;

- потврђивање релевантних услова из уговора са купцима и провера да ли постоје додатни споразуми, будући да је рачуноводствено обухватање често под утицајем таквих услова или споразума а документација у вези основе за одобравање попушта или периода на који се они односе је често оскудна. На пример, критеријуми прихватања, услови испоруке и плаћања, непостојање будућих или континуираних обавеза добављача, права повраћаја производа, гарантовани обим продаје, и одредбе које се односе на отказ трансакције или рефундирање, су често релевантне у овим околностима;

- спровођење упита запослених у продаји или маркетингу или интерних правних заступника у вези са продајом или испорукама које су извршене при крају периода и њихових сазнања о неуобичајеним условима или околностима у вези ових трансакција;

- физичко присуствовање на једној или више локација при крају периода ради увида у отпрему добара или припрему за испоруку (или обраду повраћаја добара) и спровођење других одговарајућих поступака у вези разграничења прихода од продаје или залиха;

- у случају ситуација у којима се трансакције у вези прихода електронски иницирају, обрађују и евидентирају, тестирање контрола ради утврђивања да ли обезбеђују уверење да су приходи заиста настали и да ли су евидентирани на одговарајући начин.

#### *Залихе*

- испитивање евиденција залиха ентитета како би се идентификовале локације или ставке на које треба обратити посебну пажњу у току или након пописа;

- присуствовање попису на одређеним локацијама без претходне најаве или спровођење пописа истовремено на свим локацијама;

- спровођење пописа при крају или на крају периода како би се минимизирао ризик манипулација у периоду између пописа и краја извештајног периода;

- спровођење додатних поступака током присуства пропису, на пример, детаљније испитивање садржаја паковања, начина на који су производи сложени (на пример могућност постојања празних квадрата) или обележени, и квалитета (односно, чистоће, класе, или концентрације) течних супстанци као што су парфемии или специјалне хемикалије. Коришћење рада специјализованих стручњака може бити од помоћи у вези ових активности;

- поређење залиха текућег периода са претходним периодима по класама и категоријама залиха, локацији или другим критеријумима, или поређење пописаних количина са евиденцијама;

- примена техника ревизије уз помоћ компјутера ради детаљнијих тестирања залиха по пописним листама на пример, сортирање по идентификационим ознакама ради тестирања контрола означавања или по серијским бројевима ради тестирања могућих случајева дуплирања или непостојања ставки.

#### *Процене руководства*

- коришћење рада стручњака ради развоја независних процена у циљу поређења са проценама које је извршило руководство;

- проширивање упита на појединце изван руководећег кадра и рачуноводственог одељења ради потврђивања намере и способности руководства да спроведе планове који су релевантни за сврхе процењивања.

#### **Специфични одговори – погрешни искази услед злоупотребе имовине**

Различите околности могу захтевати различите одговоре. Уобичајено, ревизијски одговор на ризике материјално значајних погрешних исказа услед криминалне радње која се односи на злоупотребу имовине ће бити усмерен на одређена салда рачуна и класе трансакција. Иако се неке од претходно наведених активности могу применити у таквим околностима, делокруг рада треба повезати са специфичним информацијама у вези са идентификованим ризицима злоупотребе.



Примери одговора на ревизорову процену ризика материјално значајних погрешних исказа услед криминалне радње која се односи на злоупотребу имовине могу бити:

- попис готовине или хартија од вредности при крају или на крају године;
- директна потврда од купаца у вези промена на рачунима (укључујући одложена плаћања и повраћај производа као и потврда датума извршених плаћања) за период за који се врши ревизија;
- анализа наплативости отписаних потраживања;
- анализа мањка залиха по локацијама и врсти производа;
- поређење кључних рација у вези залиха са стандардима привредне гране;
- преглед документације у вези мањка и бележења у евиденцијама залиха;
- спровођење компјутерске анализе и поређења листе добављача са листом запослених ради идентификације могућег подударња адреса или телефонских бројева;
- спровођење компјутерске претраге платних листа ради идентификације дуплих адреса, идентификационих бројева запослених, пореских бројева или бројева банковних рачуна;
- преглед личних досијеа запослених за које не постоји или постоји оскудна документација о раду, на пример, непостојање докумената о оцени рада;
- анализа датих попушта и повраћаја ради утврђивања постојања неуобичајених трендова.
- потврђивање специфичних услова уговора са трећим странама;
- прибављање доказа да су уговори испуњени у складу са предвиђеним условима;
- испитивање великих или неуобичајених трошкова;
- преглед одобрености и књиговодствене вредности позајмица датих вишем руководству и повезаним странама;
- преглед нивоа и правилности извештаја о трошковима поднетих од стране вишег руководства.

### **Прилог 3**

(видети параграф А49)

#### **Примери околности које указују на могућност постојања криминалне радње**

У наставку су наведени примери околности које могу указивати на могућност да финансијски извештаји садрже материјално погрешан исказ услед криминалне радње.

*Неусклађеност рачуноводствених евиденција, укључујући:*

- трансакције које нису благовремено или у потпуности евидентирани или евиденције нису у складу са износом, рачуноводственим периодом, класификацијом или правилницима ентитета;
- недокументована или неодобрена салда или трансакције;
- корекције извршене на крају периода које значајно утичу на финансијски резултат;
- евиденције приступа запослених систему и евиденцијама који нису у складу са њиховим неопходним и одобреним дужностима;
- назнаке или дојаве ревизорима у вези сумње у постојање криминалних радњи.

*Противречни или недостајући докази, укључујући следеће:*

- недостајућа документација;
- документација за коју се сумња да је мењана;
- постојање само фотокопија или електронских облика докумената за које се нормално подразумева да постоје у оригиналној форми;
- значајне необјашњене ставке при усаглашавању;
- неуобичајене промене биланса стања, или промена трендова, значајних рација финансијских извештаја или односа у њима, на пример већи пораст потраживања у односу на приходе;
- противречни, нејасни или неуверљиви одговори добијени од стране руководства или запослених током спровођења интервјуа или аналитичких поступака;

- неубичајене разлике између евиденција ентитета и добијених екстерних потврда;
- велики број књижења књижних одобрења или других корекција на рачунима потраживања;
- необјашњене или недовољно објашњене разлике између помоћних књига купаца и контролних рачуна, или између екстерних потврда купаца и помоћних књига;
- недостајући или непостојећи отказани налози за плаћање у ситуацијама када је уобичајено да се отказани налози достављају ентитету заједно са изводом банке;
- недостајуће залихе или физичка средства значајне вредности;
- недоступност или непостојање доказа у електронском облику, односно непоштовање правилника о чувању евиденција ентитета;
- већи или мањи број добијених екстерних потврда у односу на очекивања;
- немогућност прибављања евиденција о кључним изменама система или активностима имплементације и тестирања измена програма за текућу годину.

*Проблематични или неубичајени односи између ревизора и руководства, укључујући:*

- забрана приступа евиденцијама, објектима, запосленима, купцима, добављачима или другим лицима у процесу прикупљања ревизијских доказа;
  - неоправдана временска ограничења за решавање комплексних или проблематичних питања наметнута од стране руководства;
  - жалбе руководства на начин спровођења ревизије или застрашивање чланова тима који ради на ангажовању од стране руководства, посебно у вези са ревизоровом критичком проценом ревизијских доказа или решавањем потенцијалних несагласности са руководством;
  - неубичајено дуг период у погледу достављања информација од стране ентитета;
  - невољност да се ревизору омогући приступ кључним електронским датотекама које се користе приликом примене ревизијских техника помоћу компјутера;
  - забрана приступа кључном особљу и објектима сектора информационих технологија, укључујући особље из обезбеђења, обраде и развоја система;
  - невољност додавања или исправке обелодањивања у финансијским извештајима у циљу њихове потпуније и разумљивије презентације;
  - невољност благовременог решавања идентификованих слабости интерне контроле.
- Остали примери укључују:*
- невољност руководства да омогући ревизору састанке са лицима овлашћеним за управљање;
  - рачуноводствене политике које одударују од стандарда привредне гране;
  - учестале промене рачуноводствених процена које нису резултат промена околности;
  - толерисање кршења кодекса понашања ентитета.

**МЕЂУНАРОДНИ СТАНДАРД РЕВИЗИЈЕ 250  
РАЗМАТРАЊЕ ПРИМЕНЕ ЗАКОНА И ПРОПИСА  
У ОБАВЉАЊУ РЕВИЗИЈЕ ФИНАНСИЈСКИХ ИЗВЕШТАЈА**

(Стандард важи за ревизије финансијских извештаја за периоде који почињу 15. децембра 2009. године, или касније)

**САДРЖАЈ**

*Параграф*

**Увод**

Делокруг овог ISA 1

Утицај закона и прописа 2

Одговорност за усклађеност са законима и прописима 3–8

Датум ступања на снагу 9

**Циљеви** 10

**Дефиниција** 11

**Захтеви**

Ревизорово разматрање усклађености са законом и прописима 12–17

Ревизијски поступци када се открије или сумња на постојање неусклађености 18–21

Извештавање о уоченој или могућој неусклађености 22–28

Документација 29

### **Примена и остала објашњења**

Одговорност за усклађеност са законима и прописима А1–А6

Ревизорово разматрање усклађености са законом и прописима А7–А12

Ревизијски поступци када се открије или сумња на постојање неусклађености А13–А18

Извештавање о идентификованој или могућој неусклађености А19–А20

Документација А21

Међународни стандард ревизије (ISA) 250, *Разматрање примене закона и прописа у обављању ревизије финансијских извештаја* треба тумачити у контексту ISA 200 *Општи циљеви независног ревизора и спровођење ревизије у складу са Међународним стандардима ревизије*

### **Увод**

#### **Делокруг овог ISA**

1. Овај међународни стандард ревизије (ISA) се бави одговорношћу ревизора у погледу разматрања примене закона и прописа у току обављања ревизије финансијских извештаја. Овај ISA се не примењује на друга ангажовања на основу којих се пружа уверавање, у којима је ревизор ангажован да тестира и посебно извести о усклађености са специфичним законима или прописима.

#### **Утицај закона и прописа**

2. Утицај различитих закона и прописа на финансијске извештаје знатно варира. Закони и прописи којима подлеже ентитет чине правни и законски оквир. Одредбе неких закона и прописа имају директни ефекат на финансијске извештаје будући да одређују износе о којима се извештава и обелодањивања у финансијским извештајима. Остали закони или прописи захтевају усклађивања или садрже одредбе у вези са пословањем ентитета, али не утичу директно на финансијске извештаје ентитета. Пословање неких ентитета је стриктно регулисано (на пример, пословање банака и хемијске индустрије). Други ентитети подлежу многим законима и прописима који се генерално односе на пословне аспекте обављања делатности (као што су прописи који се односе на заштиту на раду, здравље и равноправност приликом запошљавања). Непоштовање закона и прописа може за последицу имати казне, судске спорове или друге последице које могу имати материјално значајан ефекат на финансијске извештаје.

#### **Одговорност за усклађеност са законима и прописима** (видети параграфе А1–А6)

3. Руководство, уз надзор лица овлашћених за управљање, је одговорно да обезбеди да пословање ентитета буде у складу са одредбама закона и прописа, укључујући и одредбе закона и прописа које одређују износе и обелодањивања у финансијским извештајима.

#### *Одговорност ревизора*

4. Захтеви овог ISA су осмишљени као помоћ ревизору у идентификовању материјално погрешних исказа у финансијским извештајима насталих услед неусклађености са законима и прописима. Међутим, ревизор није одговоран за спречавање неусклађености и не може се од њега очекивати да уочи неусклађеност у погледу свих закона и прописа.

5. Ревизор је одговоран за прибављање уверавања у разумној мери да финансијски извештаји, узети у целини, не садрже материјално погрешне исказе, било да је узрок криминална радња или грешка. Приликом спровођења ревизије финансијских извештаја, ревизор узима у обзир применљиви правни и законски оквир. Услед инхерентних ограничења ревизије, постоји неизбежан ризик да неки материјално погрешни искази у финансијским извештајима можда неће бити примећени, иако је ревизија правилно планирана и спроведена у складу са Међународним стандардима ревизије. У смислу закона и прописа, потенцијални ефекти инхерентних ограничења способности ревизора да открије материјално погрешне исказе су већи због следећих фактора:

- Постоји много закона и прописа, који се углавном односе на пословне аспекте ентитета и који уобичајено не утичу на финансијске извештаје и нису обухваћени информационим системом који је релевантан за финансијско извештавање ентитета.

- Неусклађеност са законима и прописима може подразумевати понашање којим се прикрива неусклађеност, као што су тајни договори, фалсификати, намерни пропусти да се евидентирају пословни догађаји, заобилажење контрола од стране вишег руководства и намерно давање погрешних изјава ревизору.

- Да ли неки поступак представља непоступање у складу са законом и прописима представља питање о коме коначну одлуку донеси суд.

- Генерално, што случајеви непоштовања закона и прописа имају мање утицаја на догађаје и трансакције које се обично одражавају на финансијске извештаје, то је мање вероватно да ће такве случајеве ревизор открити или да ће препознати постојање неусклађености.

6. Овај ISA разликује одговорности ревизора у погледу усклађености са две различите категорије закона и прописа, односно у погледу:

(а) Одредби закона и прописа за које је опште прихваћено да имају директан ефекат на утврђивање материјално значајних износа и обелодањивања у финансијским извештајима, као што су закони и прописи у вези са пензијама и порезима (видети параграф 13); и

(б) Других закона и прописа који немају директан ефекат на утврђивање материјално значајних износа и обелодањивања у финансијским извештајима, али усклађеност са њиховим одредбама може бити од суштинског значаја за оперативне аспекте пословања, способност ентитета да настави пословање, или избегне материјално значајне казне (на пример, поштовање услова у вези лиценци, законских услова о солвентности, или поштовање закона о заштити животне средине); неусклађеност са овим законима и прописима може стога имати материјално значајне ефекте на финансијске извештаје (видети параграф 14).

7. У овом ISA, различити захтеви су наведени за сваку од наведених категорија закона и прописа. За категорију која се дефинише у параграфу б(а), обавеза ревизора је да прикупи довољно адекватних доказа у вези са усклађеношћу са одредбама тих закона и прописа. За категорију која се дефинише у параграфу б(б), одговорност ревизора је ограничена на спровођење одређених ревизијских поступака које ће омогућити идентификовање неусклађености са тим законима и прописима која може имати материјално значајан ефекат на финансијске извештаје.

8. Овај ISA захтева да ревизор води рачуна о чињеници да други ревизијски поступци, које примењује ради формирања мишљења о финансијским извештајима, могу указати на постојање или могуће постојање случајева неусклађености са законима и прописима. Одржавање става професионалног скептицизма током ревизије, као што захтева ISA 200, је узимајући у обзир обим закона и прописа који утичу на ентитет веома важно у овом контексту.

#### **Датум ступања на снагу**

9. Овај ISA важи за ревизије финансијских извештаја за периоде који почињу 15. децембра 2009. године или касније.

#### **Циљеви**

10. Циљеви ревизора су да:

(а) прибави довољно адекватних ревизијских доказа о усклађености са одредбама оних закона и прописа за које се генерално сматра да директно утичу на утврђивање материјално значајних износа и обелодањивања у финансијским извештајима;

(б) спроведе специфичне ревизијске поступке који помажу при идентификовању случајева неусклађености са оним законима и прописима а који могу имати материјално значајне последице на финансијске извештаје; и

(ц) адекватно одговори на, током ревизије идентификоване или могуће случајеве неусклађености са законима и прописима.

#### **Дефиниција**

11. За потребе овог ISA, доле наведени појмови имају следеће значење:

Неусклађеност – намеран или ненамеран пропуст или изостанак радње ентитета, супротно важећим законима или регулативи. Такве активности укључују трансакције које врши ентитет или се врше у његово име од стране лица овлашћених за управљање, руководства или запослених. Неусклађеност не укључује недолично понашање појединаца (које није везано за пословање ентитета) овлашћених за управљање, руководства или запослених.

## **Захтеви**

### **Ревизорово разматрање усклађености са законом и прописима**

12. У оквиру разумевања ентитета и његовог окружења, у складу са ISA 315, ревизор треба да стекне опште разумевање:

(а) правног и законског оквира применљивог на ентитет и привредну грану или сектор у којима ентитет послује; и

(б) усклађености ентитета са тим оквиром. (видети параграф А7)

13. Ревизор треба да прибави довољно адекватних ревизијских доказа о усклађености ентитета са одредбама закона и прописа за које ревизор генерално сматра да директно утичу на одређивање материјално значајних износа и обелодањивања у финансијским извештајима. (видети параграф А8)

14. Ревизор треба да спроведе поступке који помажу при идентификовању случајева неусклађености са другим законима и прописима, који могу имати материјално значајан ефекат на финансијске извештаје, као што су: (видети параграфе А9–А10)

(а) испитивање руководства и, где је то применљиво, лица овлашћених за управљање, о усклађености ентитета са законима и прописима; и

(б) преглед релевантне преписке с телима надлежним за давање релевантних лиценци или са регулаторним телима.

15. Током ревизије, ревизор треба да води рачуна о чињеници да остали спроведени ревизијски поступци могу указати на случајеве постојеће или могуће неусклађености са законима и прописима. (видети параграф А12).

16. Ревизор треба да од руководства и, где је то применљиво, лица овлашћених за управљање, прибави писану изјаву да је ревизору обелоданило све постојеће или могуће неусклађености са законима и прописима чије ефекте треба размотрити приликом састављања финансијских извештаја. (видети параграф А12).

17. У одсуству постојећих или могућих случајева неусклађености, ревизор није у обавези да спроведе ревизијске поступке у погледу усклађености са законима и прописима, осим оних које су наведени у параграфима 12–16.

### **Ревизијски поступци када се открије или сумња на постојање неусклађености**

18. Уколико ревизор добије информације о постојећој или могућој неусклађености са законима или прописима, ревизор треба да:

(а) стекне разумевање о природи такве радње и околностима под којима је та радња извршена, и

(б) прибави додатне информације потребне за процену могућих ефеката на финансијске извештаје. (видети параграф А14).

19. Уколико ревизор сумња да постоји неусклађеност, ревизор треба да о томе разговара са руководством и, где је то применљиво, лицима овлашћеним за управљање. Уколико руководство и, где је то применљиво, лица овлашћена за управљање не пруже довољно информација које доказују да је ентитет усклађен са одредбама закона и прописа и, по оцени ревизора, ефекат могуће неусклађености може материјално значајно утицати на финансијске извештаје, ревизор може размотрити могућност да затражи правни савет. (видети параграфе А15–А16).

20. Када није у могућности да прибави одговарајуће информације у вези са сумњом о неусклађености са законима и прописима, ревизор треба да размотри утицај недостатка довољно адекватног ревизијског доказа на мишљење ревизора.

21. Ревизор треба да размотри импликације неусклађености са законима и прописима у односу на друге аспекте ревизије, укључујући ревизорову процену ризика и поузданост писаних изјава, и предузме неопходне активности. (видети параграфе А17–А18).

### **Извештавање о ученој или могућој неусклађености**

#### *Извештавање лица задужених за управљање о неусклађености*

22. Осим уколико сва лица овлашћена за управљање нису укључена у руковођење ентитетом, и на тај начин свесна питања која се тичу идентификоване или могуће неусклађености која је ревизор већ саопштио, ревизор треба да саопшти лицима овлашћеним за управљање информације у вези са неусклађеношћу са законима и прописима, које је открио током ревизије, осим у случајевима када је јасно да су случајеви безначајни.

23. Ако је ревизор на основу свог просуђивања уверен да је неусклађеност са законима и прописима, која се објашњава у параграфу 22 намерна и материјално значајна, ревизор треба да обавести лица овлашћена за управљање о овим налазима, што је пре могуће.

24. Ако ревизор посумња да су чланови руководства или лица овлашћена за управљање, умешани у случајеве неусклађености, ревизор треба да о томе обавести следећи виши ниво руководства ентитета, ако такав виши ниво постоји, као што је, на пример Комитет за ревизију или надзорни одбор. Где не постоји виши ниво руководства, или ако ревизор верује да на основу његовог извештаја неће бити предузете мере, или ако није сигуран коме треба да поднесе извештај, треба да потражи правни савет.

*Извештавање о неусклађености у ревизорском извештају о финансијским извештајима*

25. Ако ревизор закључи да неусклађеност има материјално значајан утицај на финансијске извештаје и ако тај утицај није на одговарајући начин исказан у финансијским извештајима, ревизор треба да, у складу са ISA 705, изрази квалификовано мишљење или негативно мишљење о финансијским извештајима.

26. Ако је од стране руководства или лица овлашћених за управљање ревизор спречен да прибави довољно адекватних доказа, на основу којих би могао да процени да ли постоји, или је вероватно да ће доћи до неусклађености, која може да има материјално значајан утицај на финансијске извештаје, ревизор треба да изрази квалификовано мишљење или да се уздржи од изражавања мишљења о финансијским извештајима, по основу ограничења делокруга ревизије у складу са ISA 705.

27. Ако ревизор није у могућности да утврди да ли постоји неусклађеност, услед ограничења по основу постојећих околности, а не услед ограничења наметнутих од стране руководства или лица овлашћених за управљање, ревизор треба да размотри утицај на извештај ревизора у складу са ISA 705.

*Извештавање о неусклађености према регулаторним телима и органима власти*

28. Уколико је ревизор идентификовао или сумња да постоји неусклађеност са законима и прописима, ревизор треба да утврди да ли има обавезу да о идентификованој или могућој неусклађености извести екстерне стране. (видети параграфе A19–A20)

**Документација**

29. Ревизор треба да у ревизијску документацију укључи идентификовану или могућу неусклађеност са законима и прописима и резултате разговора са руководством и, где је то применљиво, лицима овлашћеним за управљање и другим странама ван ентитета. (видети параграф A21)

\* \* \*

**Примена и остала објашњења**

**Одговорност за усклађеност са законима и прописима** (видети параграфе 3–8)

A1. Руководство, уз надзор лица овлашћених за управљање, је одговорно да обезбеди да је пословање ентитета у складу са одредбама закона и прописа. Закони и прописи могу утицати на различите начине на финансијске извештаје ентитета: на пример, директно могу утицати на специфична обелодањивања у финансијским извештајима која се захтевају од ентитета, или могу прописивати применљиви оквир финансијског извештавања. Такође могу установљавати одређена законска права и обавезе ентитета, од којих се нека одражавају у финансијским извештајима. Такође, закони и прописи могу предвиђати санкције у случају неусклађености.

A2. Ентитет може применити Следеће политике и поступке, као помоћ у спречавању и откривања случајева неусклађености са законима и прописима:

- Праћење законских захтева и обезбеђење да су пословни поступци осмишљени тако да те захтеве испуњавају.

- Успостављање и одржавање одговарајућег система интерне контроле.

- Израда, промовисање и поштовање Кодекса понашања.

- Обезбеђење одговарајуће обуке запослених и разумевања Кодекса понашања.

- Праћење поштовања Кодекса понашања и спровођења одговарајућих дисциплинских мера против запослених који га се не придржавају.

- Ангажовање правних саветника на праћењу законских обавеза.

- Вођење регистра значајних закона, који су релевантни за ентитет и делатност којом се бави и праћење евиденције о жалбама.

Код већих ентитета, ове политике и поступци могу бити допуњени навођењем одговарајућих одговорности које има:

- Функција интерне ревизије.
- Одбор за ревизију.
- Функција усклађености.

#### *Одговорности ревизора*

A3. Неусклађеност ентитета са законима и прописима може за последицу имати материјално погрешне исказе у финансијским извештајима. Откривање неусклађености, без обзира на материјалност, може утицати на друге аспекте ревизије укључујући, на пример, ревизорова разматрања у погледу интегритета руководства и запослених.

A4. Да ли нека радња има за последицу неусклађеност са законима и прописима је правно питање и обично је изван ревизорове професионалне компетенције. Међутим, ревизорова обука, искуство и разумевање пословања ентитета и његове делатности може обезбедити основу за препознавање да одређене радње које је ревизор запазио, узрокују неусклађеност са законима и прописима.

A5. У складу са специфичним, законом прописаним захтевима, од ревизора се може захтевати, да у склопу ревизије финансијских извештаја, посебно извештава о усклађености ентитета са одређеним одредбама закона или прописа. У ISA 700 (ревидиран) или ISA 800 (ревидиран) се разматра како се путем ревизорског извештаја испуњавају ове одговорности. Штавише, у случајевима где постоје законом прописани захтеви, може бити неопходно да план ревизије укључује и одговарајуће тестове усклађености са овим одредбама закона и прописа.

Разматрања која су специфична за ентитете у јавном сектору

A6. У јавном сектору могу постојати додатне ревизијске одговорности у вези са разматрањем закона и прописа, који могу бити у вези са ревизијом финансијских извештаја или се односити на друге аспекте пословања ентитета.

#### **Ревизорово разматрање усклађености са законом и прописима**

*Стицање разумевања правног и законског оквира (видети параграф 12)*

A7. Ради стицања општег разумевања правног и законског оквира, и на који начин се ентитет усклађује са тим оквиром, ревизор може на пример да:

- користи постојећа сазнања о делатности, правним и другим екстерним факторима,
- стекне ажурно и додатно разумевање закона и прописа који директно одређују материјално значајне износе и обелодањивања у финансијским извештајима,
- испитује руководство ентитета о законима и прописима за које се очекује да би могли имати фундаменталне ефекте на пословање,
- испитује руководство о политикама и поступцима ентитета усмерених на испуњење захтева усклађености са законима и прописима, и
- испитује руководство о усвојеним политикама и поступцима за идентификовање, процењивање и рачуноводствено обухватање судских спорова и тужби и процене по овом основу.

*Закони и прописи за које се генерално сматра да утичу на одређивање материјално значајних износа и обелодањивања у финансијским извештајима (видети параграф 13)*

A8. Одређени закони и прописи су чврсто успостављени, познати ентитету и у оквиру привредне гране и делатности ентитета, и релевантни за финансијске извештаје ентитета (као што је описано у параграфу б(а)). На пример, ови закони и прописи се могу односити на:

- Форму и садржину финансијских извештаја.
- Специфичне захтеве финансијског извештавања за одређене делатности.
- Рачуноводствено обухватање трансакција по основу уговора с државним органима, или
- Обрачун или признавање расхода у вези с порезом на добит или трошковима у вези са пензијама.

Неке одредбе тих закона и других прописа могу бити директно релевантне за специфичне тврдње у финансијским извештајима (на пример, одредбе које се тичу пореза на добит), док друге могу бити директно у вези са финансијским извештајима у целини (на пример, прописани извештаји који чине комплетан сет финансијских извештаја). Циљ захтева из параграфа 13 је да

ревизор прикупи довољно адекватних ревизијских доказа у вези усклађености одређивања износа и обелодањивања у финансијским извештајима са релевантним одредбама закона и прописа.

Непридржавање закона и других прописа може изазвати финансијске последице на ентитет као што су казне, спорови и друго, а ти трошкови се морају покрити у финансијским извештајима, али не сматра се да имају директан ефекат на финансијске извештаје као што је описано у параграфу б(а).

*Поступци за идентификовање примера неусклађености – други закони и прописи (видети параграф 14)*

A9. Ревизор би нарочито требало да има у виду да одређени закони и други прописи могу имати фундаменталан ефекат на пословање ентитета (као што је описано у параграфу б(б)). То јест, неусклађеност са законима и прописима може имати за последицу прекид пословања ентитета или довођења у питање начела сталности пословања ентитета. На пример, неиспуњење захтева поседовања лиценце или другог овлашћења за обављање посла може имати такве последице (на пример, у случају банке неиспуњење захтева у погледу капитала или пласмана). Постоје многи закони и прописи, који се углавном односе на аспекте пословања ентитета и који типично немају материјално значајне ефекте на финансијске извештаје и нису обухваћени информационом системом који је релевантан за финансијско извештавање ентитета.

A10. Будући да ефекти других закона и прописа на финансијско извештавање, могу бити различите у зависности од делатности ентитета, ревизијски поступци који су описани у параграфу 14 су усмерени на помоћ ревизору у откривању случајеве неусклађености са законима и прописима који могу имати материјално значајан ефекат на финансијске извештаје.

*Неусклађеност коју је ревизор уочио током спровођења других ревизијских поступака (видети параграф 15)*

A11. Ревизијски поступци које се спроводе за сврхе формирања мишљења о финансијским извештајима могу ревизору указати на случајеве постојеће или могуће неусклађености са законима и прописима. На пример, такви ревизијски поступци могу укључивати:

- Читање записника;
- Испитивање руководства ентитета и његових правних саветника о судским споровима, захтевима за накнаду и проценама по том основу; и
- Обављање поступака детаљног суштинског испитивања класа трансакција, салда рачуна и обелодањивања.

*Писане изјаве (видети параграф 16)*

A12. Будући да утицај различитих закона и прописа на финансијске извештаје може значајно варирати, писане изјаве пружају неопходне ревизијске доказе о сазнању руководства о идентификованим и могућим случајевима неусклађености са законима и прописима, који могу имати материјално значајан утицај на финансијске изјаве. Међутим, писане изјаве саме по себи не пружају довољно адекватних ревизијских доказа, и услед тога, не утичу на природу и обим других ревизијских доказа које треба да прибави ревизор.

#### **Ревизијски поступци када се открије или сумња на постојање неусклађености**

*Индикатори неусклађености са законима и прописима (видети параграф 18)*

A13. Уколико ревизор уочи постојање или добије информације о постојању наведених фактора, то може указивати на неусклађеност са законима и прописима:

- Истраге које воде државни органи или плаћање новчаних казни и пенала.
- Плаћање неспецификованих услуга или давање зајмова консултантима, повезаним странама, запосленима и запосленима у државним управама и органима.
- Провизије по основу продаје или накнаде за посредовање, које изгледају прекомерне у односу на уобичајене провизије и накнаде по овом основу које је ентитет до сада плаћао или су уобичајене у оквиру привредне делатности или за врсту примљене услуге.
- Набавке се врше по ценама које су знатно изнад или испод тржишних цена.
- Неуобичајена готовинска плаћања, набавке уз коришћење чекова који гласе на доносиоца или пренос средстава на шифроване банковне рачуне.
- Неуобичајене трансакције са компанијама које су регистроване у земљама са значајним пореским олакшицама.
- Плаћања за робу и услуге према земљама које нису земље порекла роба или услуга.
- Плаћања без потпуне документације прописане за девизне трансакције.



- Постојање информационог система који не успева, било због мањкавости у структури или грешака, да обезбеди одговарајући ревизијски траг или довољан доказ.
- Постојање неодобрених трансакција или неправилно евидентирање одобрених трансакција.
- Коментари из медија.

*Питања релевантна за процену ревизора (видети параграф 18(б))*

A14. Приликом процењивања могућих ефеката на финансијске извештаје, ревизор разматра:

- потенцијалне финансијске последице неусклађености са законима или прописима, на финансијске извештаје, укључујући на пример казне, пенале, штете, претње одузимања имовине, присилан прекид пословања и спорове,
- да ли потенцијалне финансијске последице захтевају обелодањивање,
- да ли су потенцијалне финансијске последице у тој мери озбиљне да се због њих доводи у питање истинитост и објективност презентације у финансијским извештајима, или на други начин резултирају тиме да финансијски извештаји наводе на погрешне закључке.

*Ревизијски поступци (видети параграф 19)*

A15. Ревизор може разговарати о својим налазима са лицима овлашћеним за управљање, где ће они можда бити у могућности да пружи додатне ревизијске доказе. На пример, ревизор може потврдити да лица овлашћена за управљање имају исто разумевање чињеница и околности које су релевантне за трансакције или догађаје које резултирају могућом неусклађеношћу са законима и прописима.

A16. Уколико руководство или, где је то применљиво, лица овлашћена за управљање не обезбеде довољно информација ревизору, које доказују усклађеност ентитета са законима и прописима, ревизор се може одлучити да консултује правног саветника запосленог у ентитету или затражи екстерну правну помоћ у вези са применом закона и прописа у одређеним околностима, могућности постојања криминалне радње, и могућих ефеката на финансијске извештаје. Уколико консултација са правним саветником запосленим у ентитету или уколико ревизор није задовољан мишљењем правног саветника, ревизор може сматрати неопходним да консултује свог правног саветника у вези постојања кршења закона и прописа, могућим правним последицама, могућности постојања криминалне радње, и које следеће кораке, уколико су неопходни, ревизор треба да предузме.

*Процена импликација услед неусклађености (видети параграф 21)*

A17. У складу са параграфом 21, ревизор треба да размотри импликације неусклађености са законима и прописима у односу на друге аспекте ревизије, укључујући ревизорову процену ризика и поузданост изјава руководства. Импликације конкретних случајева неусклађености са законима и прописима које је ревизор идентификовао, зависе од односа између дела извршења и покушаја прикривања, ако је таквих покушаја било, од специфичних контролних поступака, као и од нивоа руководства или запослених који су умешани, с посебним освртом на импликације које произилазе услед умешаности највишег руководства ентитета.

A18. У изузетним случајевима, ревизор може размотрити повлачење из ангажовања, у случајевима где је то могуће у складу са применљивим законом или прописима, када руководство или лица овлашћена за управљање не предузму корективне мере које ревизор сматра неопходним у датим околностима, чак и када неусклађеност са законима и прописима нема материјално значајан утицај на финансијске извештаје. При доношењу одлуке о повлачењу ревизор обично тражи правни савет. Уколико повлачење из ангажовања није могуће, ревизор може размотрити алтернативне поступке, укључујући и опис неусклађености у ревизорском извештају у оквиру пасуса у вези са осталим питањима.

### **Извештавање о идентификованој или могућој неусклађености**

*Извештавање о неусклађености према регулаторним телима и органима власти (видети параграф 28)*

A19. Ревизорова професионална дужност у погледу поверљивости података клијента га може спречити да о идентификованој или могућој неусклађености извести екстерне стране. Међутим, законске обавезе ревизора се могу разликовати у зависности од правног система и у извесним околностима, обавезе по основу закона, прописа или судских одлука су изнад дужности у погледу поверљивости података. У неким земљама од ревизора се захтева да о неусклађености финансијских институција са законима и прописима извести надлежна надзорна тела. Такође, у неким правним системима, ревизор има обавезу да о погрешним исказима извести надлежне органе у случајевима где руководство, или где је то применљиво, лица овлашћена за управљање, не предузму корективне мере. У таквим околностима, ревизор може тражити правни савет како би утврдио који су адекватни кораци.

Разматрања која су специфична за ентитете у јавном сектору

A20. Ревизор јавног сектора може бити обавезан да о случајевима неусклађености са законима и прописима извести државне органе или да такве случајеве укључи у извештај ревизора.

**Документација** (видети параграф 29)

A21. Ревизорова документација о налазима у вези са идентификованим или могућим неусклађеностима са законима и прописима може укључивати на пример:

- Копије евиденција и докумената.
- Записнике дискусија са руководством, лицима овлашћеним за управљање или странкама ван ентитета.

-----

*ISA 200, Општи циљеви независног ревизора и спровођење ревизије у складу са Међународним стандардима ревизије, параграф 5.*

*ISA 200, параграфи A53–A54.*

*ISA 200, параграф 15.*

*ISA 315 (ревидиран), Идентификовање и процена ризика материјално погрешних исказа путем разумевања ентитета и његовог окружења, параграф 11.*

*ISA 260 (ревидиран), Комуникација са лицима овлашћеним за управљање, параграф 13.*

*ISA 705 (ревидиран), Модификације мишљења у извештају независног ревизора, параграфи 7–8.*

*ISA 230, Ревизијска документација, параграфи 8–11 и параграф A6.*

*ISA 700 (ревидиран), Формирање мишљења и извештавање о финансијским извештајима, параграф 43.*

*ISA 800 (ревидиран), Специјална разматрања – ревизије финансијских извештаја припремљених у складу са оквирима специјалне намене, параграф 11.*

*ISA 580, Писане изјаве, параграф 4.*

*ISA 706 (ревидиран), Пасус којим се скреће пажња и пасус у вези са осталим питањима у извештају независног ревизора, параграф 8.*

## **МЕЂУНАРОДНИ СТАНДАРД РЕВИЗИЈЕ 260 (РЕВИДИРАН) КОМУНИКАЦИЈА**

### **СА ЛИЦИМА ОВЛАШЋЕНИМ ЗА УПРАВЉАЊЕ**

(Стандард важи за ревизије финансијских извештаја за периоде који се завршавају 15. децембра 2016. године, или касније)

#### **САДРЖАЈ**

*Параграф*

#### **Увод**

Делокруг овог ISA 1–3

Улога комуникације 4–7

Датум ступања на снагу 8

#### **Циљеви 9**

**Дефиниције 10**

#### **Захтеви**

Лица овлашћена за управљање 11–13

Питања која треба саопштити 14–17

Процес комуникације 18–22

Документација 23

#### **Примена и остала објашњења**

Лица овлашћена за управљање A1–A8

Питања која треба саопштити A9–A36

Процес комуникације A37–A53

Документација A54

Прилог 1: Специфични захтеви у ISQC и Међународним стандардима ревизије који се односе на комуникацију са лицима овлашћеним за управљање

## Прилог 2: Квалитативни аспекти рачуноводствених политика

Међународни стандард ревизије (ISA) 260 (ревидиран), *Комуникација са лицима овлашћеним за управљање* треба тумачити у контексту ISA 200 *Општи циљеви независног ревизора и спровођење ревизије у складу са Међународним стандардима ревизије*.

### Увод

#### Делокруг овог ISA

1. Овај међународни стандард ревизије (ISA) се бави одговорношћу ревизора у погледу комуникације са лицима овлашћеним за управљање током ревизије финансијских извештаја. Иако се овај ISA примењује независно од управљачке структуре или величине ентитета, посебна разматрања се примењују када су сва лица овлашћена за управљање укључена у руковођење ентитетом, као и за котиране ентитете. Овај ISA не поставља захтеве у вези са комуникацијом са руководством или власницима, осим ако су они истовремено и лица овлашћена за управљање.

2. Овај ISA је писан у контексту ревизије финансијских извештаја, али се такође може примењивати, уз прилагођавање на околности ако је то потребно, и на ревизије других финансијских информација из претходних периода, када лица овлашћена за управљање имају одговорност да надгледају припрему других финансијских информација из претходног периода.

3. Наглашавањем значаја ефективне двосмерне комуникације током ревизије финансијских извештаја, овај ISA пружа свеобухватни оквир за комуникацију ревизора са лицима овлашћеним за управљање, и идентификује нека конкретна питања која треба саопштити. Додатна питања која треба саопштити, која представљају допуну захтевима овог ISA, су наведена у другим Међународним стандардима ревизије (Видети Прилог 1). Такође, ISA 265 утврђује специфичне захтеве у вези са саопштавањем значајних недостатака у интерној контроли које је ревизор уочио током ревизије, лицима овлашћеним за управљање. Саопштавање у вези са другим питањима, која нису захтевана ни овим ни другим ISA, могу бити захтевана законом или регулативом, уговором са ентитетом, или додатним захтевима који су применљиви на ангажовање, на пример, стандардима националне професионалне рачуноводствене организације. Не постоји ниједна одредба у овом ISA која спречава ревизора да саопшти било које друго питање лицима овлашћеним за управљање. (видети параграфе А33–А36)

#### Улога комуникације

4. Овај ISA се првенствено бави комуникацијом ревизора према лицима овлашћеним за управљање. Међутим, ефективна двосмерна комуникација је важна:

(а) Ревизору и лицима овлашћеним за управљање да разумеју питања која су повезана са ревизијом, и успоставе конструктивни пословни однос. Код развијања овог односа, води се рачуна да се задржи професионална независност и објективност;

(б) Ревизору да од лица овлашћених за управљање прибави информације које су релевантне за ревизију. На пример, лица овлашћена за управљање могу помоћи ревизору у разумевању ентитета и његовог окружења, у идентификовању одговарајућих извора ревизијских доказа и давањем информација о специфичним трансакцијама и догађајима; и

(ц) Лицима овлашћеним за управљање за сврхе испуњавања својих одговорности у погледу надгледања процеса финансијског извештавања, чиме се умањује ризик материјално погрешних исказа у финансијским извештајима.

5. Иако је ревизор одговоран за саопштавање питања у складу са захтевима овог ISA, руководство је одговорно да лицима овлашћеним за управљање саопштава питања од значаја за управљање. Саопштавања која врши ревизор не ослобађа руководство ове одговорности. Слично томе, саопштавања које руководство врши лицима овлашћеним за управљање не ослобађа ревизора одговорности да саопштава иста та питања. Саопштавање ових питања од стране руководства може, међутим, утицати на облик и време ревизорове комуникације са лицима овлашћеним за управљање.

6. Јасна комуникација у вези специфичних питања за које постоји обавеза саопштавања у складу са Међународним стандардима ревизије, је саставни део сваке ревизије. Међутим, Међународни стандарди ревизије не обавезују ревизора да спроведе поступке којима би специфично идентификовао било која друга питања која треба саопштити лицима овлашћеним за управљање.

7. Закон или регулатива може ограничити ревизорову комуникацију у вези одређених питања према лицима овлашћеним за управљање. На пример, закони и прописи могу конкретно забранити саопштавање, или неку другу активност, која може да створи предрасуде и усмери истрагу надлежних органа у смеру стварног или могућег незаконитог поступка. У неким околностима, могући конфликти између ревизорове обавезе у погледу поверљивости и обавезе саопштавања

могу бити комплексни. У таквим случајевима, ревизор може размотрити неопходност тражења правног савета.

#### **Датум ступања на снагу**

8. Овај ISA важи за ревизије финансијских извештаја за периоде који се завршавају 15. децембра 2016. године или касније.

#### **Циљеви**

9. Циљеви ревизора су:

(а) Јасно саопштавање лицима овлашћеним за управљање у погледу одговорности ревизора у вези са ревизијом финансијских извештаја, и прегледа планираног делокруга и временског оквира ревизије;

(б) Прикупљање информација релевантних за ревизију од лица овлашћених за управљање;

(ц) Благовремено достављање лицима овлашћеним за управљање запажања која проистичу из ревизије, а значајна су и релевантна за њихову одговорност у погледу надгледања процеса финансијског извештавања; и

(д) Промовисање ефективне двосмерне комуникације између ревизора и лица овлашћених за управљање.

#### **Дефиниције**

10. За потребе овог ISA, доле наведени појмови имају следеће значење:

(а) Лица овлашћена за управљање – особа(е) или организација(е) (на пример, повереник) са обавезом надгледања стратешког усмерења ентитета и обавезама у погледу одговорности ентитета. Ово укључује надгледање процеса финансијског извештавања. У неким правним системима и ентитетима, лица овлашћена за управљање могу укључивати и руководство, на пример у случају извршних чланова управног одбора ентитета приватног или јавног сектора, или власника-руководиоца. Детаљнија разматрања о разликама у структури управљања дата су у параграфима А1–А8.

(б) Руководство – Једна или више особа које имају извршну одговорност за пословање ентитета. У неким правним системима, руководство чине и нека или сва лица овлашћена за управљање, на пример, извршни чланови управног одбора или власник-руководилац.

#### **Захтеви**

##### **Лица овлашћена за управљање**

11. Ревизор треба да за потребе комуникације одреди одговарајуће лице из управљачке структуре ентитета. (видети параграфе А1–А4)

##### *Комуникација са подгрупом лица овлашћених за управљање*

12. Уколико ревизор комуницира са подгрупом лица овлашћених за управљање, на пример са комитетом за ревизију, или појединцем, ревизор треба да одлучи да ли треба успоставити комуникацију и са управним телом. (видети параграфе А5–А7)

##### *Када су сва лица овлашћена за управљање укључена у руковођење ентитетом*

13. У неким случајевима, сва лица овлашћена за управљање су укључена у руковођење ентитетом, на пример у случају малих ентитета где један власник руководи ентитетом и нико други нема управљачку улогу. У неким случајевима, уколико су питања која су обавезна у складу са овим ISA саопштена особи(ама) које имају руководеће одговорности, а та особа(е) имају и управљачку улогу, та питања не треба поново саопштавати истој особи(ама). Ова питања су наведена у параграфу 16(ц). Ревизор је у сваком случају задовољан ако комуникацијом са особама са руководећим одговорностима у исто време информише лица са којима би комуницирао у складу са њиховом управљачком улогом. (видети параграф А8)

##### **Питања која треба саопштити**

##### *Одговорности ревизора у вези са ревизијом финансијских извештаја*

14. Ревизор лицима овлашћеним за управљање саопштава одговорности ревизора у вези са ревизијом финансијских извештаја, укључујући да:

(а) Ревизор има одговорност за формирање и изражавање мишљења о финансијским извештајима које је припремило руководство уз надзор лица овлашћених за управљање; и

(б) Ревизија финансијских извештаја не ослобађа руководство или лица овлашћена за управљање њихових одговорности. (видети параграфе А9–А10)

##### *Планирани обим и време ревизије*

15. Ревизор треба да саопшти лицима овлашћеним за управљање планирани обим и време ревизије, што обухвата саопштавање значајних ризика које је идентификовао ревизор. (видети параграфе А11–А16)

*Значајни налази ревизије*

16. Ревизор лицима овлашћеним за управљање саопштава: (видети параграф А17–А18)

(а) ревизорове ставове о значајним квалитативним аспектима рачуноводствене праксе ентитета, укључујући рачуноводствену политику, рачуноводствене процене и обелодањивања у финансијским извештајима. Где је то применљиво, ревизор треба лицима овлашћеним за управљање да објасни зашто сматра да значајна рачуноводствена пракса, која је прихватљива у складу са применљивим оквиром финансијског извештавања, није одговарајућа за ентитет у одређеним околностима; (видети параграф А19–А20)

(б) Значајне потешкоће, уколико их има, на које је наишао током ревизије; (видети параграф А21)

(ц) Осим у случају кад су сва лица овлашћена за управљање укључена у руковођење ентитетом:

(i) Значајна питања, која проистичу током ревизије о којима је разговарао, или имао кореспонденцију са руководством; и (видети параграф А22)

(ii) Писане изјаве које ревизор захтева;

(д) Околности које утичу на форму и садржину извештаја ревизора, уколико их има; и (видети параграфе А23–А25)

(е) Друга значајна питања која проистичу током ревизије, а која су на основу професионалног просуђивања ревизора релевантна за надгледање процеса финансијског извештавања (видети параграфе А26–А28)

*Независност ревизора*

17. У случају котираних ентитета, ревизор саопштава лицима овлашћеним за управљање:

(а) Изјаву да је тим на ангажовању и други у фирми, фирма, и где је то применљиво мрежа којој припада фирма усклађена са релевантним етичким захтевима у вези са независношћу, и

(б)

(i) Све односе и друга питања између фирме, мреже фирми, и ентитета који могу, на основу професионалног просуђивања ревизора, утицати на независност. Ово треба да укључује укупан износ накнада фактурисаних током периода на који се односе финансијски извештаји, за ревизијске и неревизијске услуге које је обавила фирма или мрежа фирми за потребе ентитета или његових компоненти. Ове накнаде ће бити распоређени у одговарајуће категорије како би се помогло лицима овлашћеним за управљање у процени утицаја извршених услуга на независност ревизора, и

(ii) Одговарајуће заштите које су примењене како би се елиминисале или свеле на прихватљив ниво идентификоване претње по независност. (видети параграфе А29–А32)

**Процес комуникације**

*Успостављање процеса комуникације*

18. Ревизор треба да саопшти лицима овлашћеним за управљање облик, временске оквира и очекивани општи садржај комуникације. (видети параграфе А37–А45)

*Облици комуникације*

19. Ревизор у писаној форми комуницира са лицима овлашћеним за управљање о значајним налазима до којих је дошао током ревизије уколико, по професионалном просуђивању ревизора, усмена комуникација није адекватна. Комуникација у писаној форми не мора да обухвата сва питања која су се појавила током ревизије. (видети параграфе А46–А48)

20. Ревизор у писаној форми комуницира са лицима овлашћеним за управљање о питањима која се тичу независности ревизора, када се то захтева у складу са параграфом 17.

*Време комуникације*

21. Ревизор благовремено комуницира са лицима овлашћеним за управљање. (видети параграфе А49–А50)

*Адекватност процеса комуникације*

22. Ревизор треба да процени да ли је комуникација двосмерна између ревизора и лица овлашћених за управљање адекватна за потребе ревизије. Уколико није, ревизор ће проценити

ефекат, уколико га има, на ревизорову процену ризика материјално погрешних исказа и могућности да се прикупи довољно адекватних ревизијских доказа, и предузеће неопходне активности. (видети параграфе А51–А53)

### **Документација**

23. У случајевима када су питања, која је у складу са овим ISA неопходно саопштити, саопштена усмено, ревизор треба да их укључи у ревизијску документацију, као податке о томе када и коме су саопштени. У случајевима када је комуникација вршена у писаној форми, ревизор задржава један примерак кореспонденције као део ревизијске документације. (видети параграф А54)

\* \* \*

### **Примена и остала објашњења**

#### **Лица овлашћена за управљање** (видети параграф 11)

А1. Управљачке структуре могу се разликовати у зависности од правног система и ентитета, одражавајући утицаје који могу бити условљени културном или законском основом, величином ентитета или власничком структуром. На пример:

- У неким правним системима постоји надзорни одбор (који у потпуности или у већој мери није извршно тело) који је законски одвојен од извршног (руководство) одбора (двостепена структура одбора). У другим правним системима, и надзорна и извршна функција су законска одговорност једног одбора (једностепена структура одбора).
- У неким ентитетима, лица овлашћена за управљање имају позиције које су саставни део правне структуре ентитета, на пример, директори компаније. У другим, на пример неким државним ентитетима, тела која нису део ентитета су овлашћена за управљање.
- У неким случајевима, нека или сва лица овлашћена за управљање су укључена у руковођење ентитетом. У другим, лица овлашћена за управљање и руководство су различите особе.
- У неким случајевима, лица овлашћена за управљање су одговорна за одобравање финансијских извештаја ентитета (у другим случајевима руководство има ту одговорност).

А2. У већини ентитета, управљање је колективна одговорност управљачког тела, као што је: одбор директора, надзорни одбор, одбор партнери, власника, савет управитеља, повереника или других еквивалентних лица. У неким мањим ентитетима, међутим, једна особа може бити овлашћена за управљање, на пример власник-руководилац где нема других власника, или у случају када постоји само један повереник. Када је управљање колективна одговорност, подгрупа као што је комитет за ревизију или чак појединац, може бити овлашћен за обављање одређених задатака како би помогао управљачком телу у испуњавању одговорности. С друге стране, подгрупа или појединац може имати специфичне, законом утврђене одговорности које се разликују од оних које има управљачко тело.

А3. Оваква разноликост указује да није могуће овим ISA тачно дефинисати са којом особом (особама) у току ревизије ревизор треба да комуницира у вези са одређеним питањима. Такође, у неким случајевима одговарајућу особу (особе) за сврхе комуникације, није лако идентификовати у складу са применљивим законским оквиром или другим околностима ангажовања, на пример, у случају ентитета где управљачка структура није формално дефинисана, као што су ентитети у породичном власништву, неке непрофитне организације, и неки државни ентитети. У таквим случајевима, ревизор ће можда морати да разговара и договори се са страном која га је ангажовала које су то особе (или особа) са којима треба да успостави комуникацију. Приликом доношења одлуке са ким комуницира, релевантно је разумевање управљачке структуре и процеса ентитета, које ревизор стиче у складу са ISA 315 (ревидиран). Одговарајуће особе са којима треба комуницирати се могу разликовати у зависности од питања које треба саопштити.

А4. У ISA 600 се наводе конкретна питања о којима ревизор групе комуницира са лицима овлашћеним за управљање. Када је ентитет део групе, одговарајуће особе са којима ревизор комуницира зависе од околности ангажовања и питања које треба саопштити. У неким случајевима, већи број компоненти ентитета може се бавити истом делатношћу, бити у оквиру истог система интерне контроле и примењивати исте рачуноводствене праксе. У случајевима где су лица овлашћена за управљање иста у тим компонентама (на пример, заједнички одбор директора), дуплирање се може избећи тако што се комуникација са овим компонентама ентитета врши истовремено.

#### *Комуникација са подгрупом лица овлашћених за управљање* (видети параграф 12)

А5. Приликом разматрања комуникације са подгрупом лица овлашћених за управљање, ревизор може у обзир узети следећа питања:

- Одговорности подгрупе и управљачког тела.

- Природа питања која треба саопштити.
- Релевантни правни и законски захтеви.

• Да ли подгрупа има овлашћење да предузме активности у вези са саопштеним информацијама, и да ли може пружи додатне информације и објашњења која могу затребати ревизору.

A6. Приликом доношења одлуке да ли постоји такође потреба саопштавања информација, у целини или сумарно, управљачком телу, ревизор може бити под утицајем процене о томе колико ефектно и правилно подгрупа саопштава релевантне информације управљачком телу. Ревизор може, приликом договарања услова ангажовања изричито навести да, уколико то није забрањено законом или регулативом, задржава право да директно комуницира са управљачким телом.

A7. Комитети за ревизију (или сличне подгрупе са другачијим називима) постоје у многим правним системима. Иако се њихова специфична овлашћења и функције могу разликовати, комуникација са комитетом за ревизију, где он постоји, је постала кључни елемент у ревизоровој комуникацији са лицима овлашћеним за управљање. Добри принципи управљања предлажу да се:

- Ревизор редовно позива да присуствује састанцима комитета за ревизију.
- председавајући комитета за ревизију и, где је то применљиво, други чланови комитета за ревизију, периодично комуницирају са ревизором.
- Комитет за ревизију састаје са ревизором, без присуства руководства, барем једном годишње.

*Када су сва лица овлашћена за управљање укључена у руковођење ентитетом (видети параграф 13)*

A8. У неким случајевима, сва лица овлашћена за управљање су укључена у руковођење ентитетом, и примена захтева у вези са комуникацијом је прилагођена како би се одразила ова околност. У таквим случајевима, комуникацијом са особом или особама са руководећим одговорностима можда неће бити адекватно информисани сви они са којима би ревизор иначе комуницирао у контексту њихове управљачке функције. На пример, у компанији где су сви директори укључени у руковођење ентитетом, неки од тих директора (на пример, директор маркетинга) може бити несвестан значајних питања о којима се дискутовало са другим директором (на пример, оним који је задужен за припрему финансијских извештаја).

#### **Питања која треба саопштити**

*Одговорности ревизора у вези са ревизијом финансијских извештаја (видети параграф 14)*

A9. Ревизорове одговорности у вези са ревизијом финансијских извештаја су често наведене у писму о ангажовању или другом прикладном писаном споразуму у коме се наводе договорени услови ангажовања. Закони, прописи или управљачка структура ентитета могу захтевати да се лица овлашћена за управљање договоре око услова ангажовања са ревизором. Када ово није случај, достављање примерка писма о ангажовању или другог прикладног писаног споразума је најприкладнији начин је да се лицима овлашћеним за управљање саопште следећа питања:

- Одговорност ревизора у погледу обављања ревизије у складу са Међународним стандардима ревизије, која је усмерена ка изражавању мишљења о финансијским извештајима. Питања која у складу са Међународним стандардима ревизије морају да буду саопштена, стога укључују значајна питања која проистичу из ревизије финансијских извештаја и која су релевантна за лица овлашћена за управљање у њиховој функцији надгледања процеса финансијског извештавања.

- Чињеница да Међународни стандарди ревизије не налажу ревизору да осмисли процедуре за идентификовање додатних питања које треба саопштити лицима овлашћеним за управљање.

- Када се примењује ISA 701, одговорност ревизора у вези са одређивањем и саопштавањем кључних ревизијских питања у извештају ревизора.

- Када је то применљиво, одговорност ревизора у вези са саопштавањем одређених питања, у складу са законом и регулативом, споразумом са ентитетом или у складу са додатним захтевима који се могу применити на ангажовање, као што су на пример, стандарди националне професионалне рачуноводствене организације.

A10. Закон или регулатива, споразум са ентитетом или додатни захтеви применљиви на ангажовање могу омогућити детаљнија саопштавања лицима овлашћеним за управљање. На пример, (а) споразум са ентитетом може налагати саопштавање одређених питања када она проистичу из услуга које нису ревизија финансијских извештаја, а које је пружила фирма или мрежа фирме; или (б) мандат ревизора јавног сектора може укључивати саопштавање питања на која ревизор наиђе у току другог рада, као што је на пример ревизија перформанси.

*Планирани обим и време ревизије* (видети параграф 15)

A11. Саопштавање у вези са планираним обимом и временом ревизије може помоћи:

(а) лицима овлашћеним за управљање да боље схвате последице рада ревизора, да са ревизором размотре питања ризика и концепт материјалности, и да идентификују све области у којима можда постоји потреба да од ревизора захтевају да спроведе додатне поступке; и

(б) ревизору да боље разуме ентитет и његово окружење.

A12. Саопштавање значајних ризика које идентификује ревизор помаже лицима овлашћеним за управљање да разумеју та питања и разлоге због којих она захтевају посебно разматрање ревизије. Саопштавање о значајним ризицима може помоћи лицима овлашћеним за управљање у испуњавању њихове одговорности надгледања процеса финансијског извештавања.

A13. Питања која треба саопштити могу укључивати:

- Начин на који ревизор планира да се одговори на значајне ризике материјално погрешних исказа, било да су изазвани криминалном радњом или грешком.

- Начин на који ревизор планира да одговори на области већег процењеног ризика од материјално погрешних исказа.

- Ревизијски приступ интерној контроли која је релевантна за ревизију.

- Примену концепта материјалности у контексту ревизије.

- Природу и обим специјализованих вештина или знања који су неопходни за спровођење планираних ревизијских поступака или за процену резултата ревизије, укључујући ангажовање стручњака ангажованог од стране ревизора.

- У случају када се примењује ISA 701, прелиминарне ставове ревизора о питањима која могу бити области значајне пажње ревизора у ревизији и која стога могу бити кључна ревизијска питања.

- Планирани приступ ревизора у одговарању на импликације појединачних извештаја и обелодањивања значајних промена применљивог оквира финансијског извештавања или окружења, финансијских услова или активности ентитета.

A14. Друга питања која се тичу планирања, а која могу да буду предмет разговора са лицима овлашћеним за управљање су:

- У случајевима где постоји функција интерне ревизије, како екстерни и интерни ревизори могу на најбољи начин да заједно раде на конструктиван начин и да се међусобно допуњују, укључујући и планирано коришћење резултата рада функције интерне ревизије и природу и обим планираног ангажовања интерних ревизора у циљу обезбеђивања директне помоћи.

- Ставови лица овлашћених за управљање о:

- Одговарајућој особи (особама) у оквиру управљачке структуре ентитета са којом ревизор треба да комуницира.

- Подели одговорности између лица овлашћених за управљање и руководства.

- Циљевима и стратегијама ентитета, и повезаним пословним ризицима који могу да доведу до материјално погрешних исказа.

- Питањима за која лица овлашћена за управљање сматрају да захтевају посебну пажњу током ревизије, и областима где захтевају спровођење додатних поступака.

- Значају комуникације између ентитета и регулаторних тела.

- Другим питањима за која лица овлашћена за управљање сматрају да могу имати утицај на ревизију финансијских извештаја.

- Ставови, свест, и поступци лица овлашћених за управљање који се односе на (а) интерну контролу и њен значај у ентитету, укључујући и начин на који лица овлашћена за управљање врше надзор ефективности интерне контроле, и (б) откривање или могућност постојања криминалне радње.

- Поступци лица овлашћених за управљање као одговор на промене у рачуноводственим стандардима, праксе корпоративног управљања, услова котирања и друга релевантна питања, и ефекат оваквих промена, на пример на општу презентацију, структуру и садржину финансијских извештаја, укључујући:



- Релевантност, поузданост, упоредивост и разумљивост информација презентованих у финансијским извештајима; и
- Разматрање да ли су финансијски извештаји нарушени укључивањем информација које нису релевантне или које ометају правилно разумевање обелодањених питања.
- Одговоре лица овлашћених за управљање на претходну комуникацију са ревизором.
- Документацију која се састоји из других информација (као што је дефинисано у ISA 720 (ревидиран)) и планирани начин и време објављивања овакве документације. У случајевима када ревизор очекује да ће прибавити друге информације након датума ревизорског извештаја, разговори са лицима овлашћеним за управљање такође могу да укључује поступке који могу бити прикладни или неопходни ако ревизор закључи да постоји материјално погрешан исказ или материјално значајне друге информације у другим информацијама које су прибављене након датума ревизорског извештаја.

A15. Док комуникација са лицима овлашћеним за управљање може помоћи ревизору у планирању обима и времена ревизије, она не утиче на ревизорову личну одговорност за осмишљавање опште стратегије ревизије, као и плана ревизије, укључујући природу, време и делокруг поступака који су неопходни у прикупљању довољно адекватних ревизијских доказа.

A16. Неопходан је опрез при саопштавању планираног обима и времена ревизије лицима овлашћеним за управљање, како се не би довела у питање ефективност ревизије, посебно када су нека или сва лица овлашћена за управљање укључена у руковођење ентитетом. На пример, саопштавање природе и времена детаљних ревизијских поступака може смањити ефективност тих поступака јер ће постати предвидиви.

*Значајни налази ревизије* (видети параграф 16)

A17. Саопштавање налаза до којих се дошло у току ревизије, може подразумевати тражење додатних информација од лица овлашћених за управљање, како би се употпунили прикупљени ревизијски докази. На пример, ревизор може потврдити да лица овлашћена за управљање на исти начин разумеју чињенице и околности које су релевантне за конкретне трансакције и догађаје.

A18. У случају када се примењује ISA 701, комуникација са лицима овлашћеним за управљање која се захтева параграфом 16, као и комуникација о значајним ризицима које је идентификовао ревизор, а која се захтева параграфом 15, посебно је значајна за утврђивање, од стране ревизора, питања која су захтевала значајну пажњу ревизора и која стога могу бити кључна ревизијска питања.

*Значајни квалитативни аспекти рачуноводствене праксе* (видети параграф 16(а))

A19. Оквири финансијског извештавања обично омогућавају ентитету да врши рачуноводствене процене, и просуђивања о рачуноводственим политикама и обелодањивањима у финансијским извештајима, на пример, у погледу коришћења кључних претпоставки у развоју рачуноводствених процена за које постоји значајна непоузданост одмеравања. Поред тога, закон, прописи или оквири финансијског извештавања могу захтевати обелодањивање кратког прегледа значајних рачуноводствених политика или упућивати на „кључне рачуноводствене процене” или „кључне рачуноводствене политике и праксе” ради идентификовања и обезбеђивања додатних информација корисницима о најтежим, најсубјективнијим или најсложенијим просуђивањима које је донело руководство приликом састављања финансијских извештаја.

A20. Као резултат, ставови ревизора о субјективним аспектима финансијских извештаја могу бити нарочито релевантни лицима овлашћеним за управљање у испуњавању њихове одговорности надгледања процеса финансијског извештавања. На пример, у погледу питања описаних у параграфу А19, лица овлашћена за управљање може интересовати ревизорова процена прикладности обелодањивања непоузданости процене везане за рачуноводствене процене које узрокују значајне ризике. Отворена и конструктивна комуникација о значајним квалитативним аспектима рачуноводствене праксе ентитета такође може укључивати коментар о прихватљивости значајних рачуноводствених пракси и о квалитету обелодањивања. У Прилогу 2 су наведена питања која могу бити укључена у ову комуникацију.

*Значајне потешкоће током ревизије* (видети параграф 16(б))

A21. Значајне потешкоће на које је ревизор наишао током ревизије могу бити:

- Значајна кашњења руководства, недоступност особља ентитета или неспремност руководства да обезбеди информације које су ревизору неопходне за спровођење ревизијских поступака.
- Неразумно кратак временски рок у ком треба завршити ревизију.

- Неочекивано обиман рад потребан да би се прикупило довољно адекватних ревизијских доказа.

- Недоступност очекиваних информација.

- Ограничења које ревизору поставља руководство.

- Неспремност руководства да изврши или прошири своју процену способности ентитета да одржи сталност пословања, уколико је то захтевано.

У неким околностима, такве потешкоће могу представљати ограничења делокруга рада која за последицу имају модификацију ревизоровог мишљења.

Значајна питања о којима се разговарало, или представљају предмет кореспонденције са руководством (видети параграф 16(ц)(i))

A22. Значајна питања о којима се разговарало, или представљају предмет кореспонденције са руководством могу укључивати следећа питања:

- Значајне догађаје или трансакције који су се догодили током године.

- Пословне услове који утичу на ентитет, и пословне планове и стратегије које могу да утичу на ризике материјално погрешних исказа.

- Забринутост у вези са консултацијама руководства са другим рачуновођама о питањима која се тичу рачуноводства или ревизије.

- Разговор или кореспонденција у вези са првим или поновним именовањем ревизора у погледу рачуноводствене праксе, примене ревизијских стандарда, или накнадама за ревизију и друге услуге.

- Значајна питања о којима је постојало неслагање са руководством, осим почетних разлика у мишљењу због непотпуних података или прелиминарних информација које је ревизор касније решио прибављањем додатних релевантних чињеница или информација.

Околности које утичу на форму и садржину ревизоровог извештаја (видети параграф 16(д))

A23. ISA 210 захтева да се ревизор договори око услова ангажовања ревизије са руководством и лицима овлашћеним за управљање, по потреби. Неопходно је да договорени услови ангажовања ревизије буду евидентирани у писму о ангажовању ревизије или некој другој адекватној форми писаног договора и да укључују, између осталог, референцу на очекивану форму и садржину ревизоровог извештаја. Као што је објашњено у параграфу А9, ако услови ангажовања нису договорени са лицима овлашћеним за управљање, ревизор може обезбедити лицима овлашћеним за управљање примерак писма о ангажовању у којем ће комуницирати о питањима која су релевантна за ревизију. Комуникација која се захтева параграфом 16(д) има за циљ информисање лица овлашћених за управљање о околностима у којима се извештај ревизора разликује од његове очекиване форме и садржине или може укључивати додатне информације о спроведеној ревизији.

A24. Околности у којима се од ревизора захтева или се може сматрати неопходним, да укључи додатне информације у ревизоров извештај у складу са ISA, и за које је неопходна комуникација са лицима овлашћеним за управљање, обухватају случајеве када:

- Ревизор очекује да ће модификовати мишљење у ревизоровом извештају у складу са ISA 705 (ревидиран).

- Материјално значајна неизвесност везана за сталност пословања је представљена у извештају у складу са ISA 570 (ревидиран).

- Кључна ревизијска питања се саопштавају у складу са ISA 701.

- Ревизор сматра да је неопходно да укључи пасус којим се скреће пажња и пасус у вези са осталим питањима, у складу са ISA 706 (ревидиран) или ако то захтевају други ISA.

- Ревизор је закључио да, у складу са ISA 720 (ревидиран) постоје неисправљени материјално погрешни искази или друге информације.

У оваквим околностима, ревизор може сматрати да је корисно обезбедити лицима овлашћеним за управљање нацрт извештаја у циљу дискусије о начину на који ће се одговарати на оваква питања у ревизоровом извештају.

A25. У ретким околностима када ревизор не намерава да укључи име партнера у ангажовању у ревизоров извештај у складу са ISA 700 (ревидиран), од ревизора се захтева да разговара о

својој намери са лицима овлашћеним за управљање како би оваква процена ревизора била поткрепљена информацијама о вероватноћи и озбиљности значајне претње по личну безбедност. Ревизор такође може комуницирати са лицима овлашћеним за управљање у околностима када ревизор одлучи да не укључи опис одговорности ревизора у текст ревизоровог извештаја као што дозвољава ISA700 (ревидиран).

Друга значајна питања релевантна за процес финансијског извештавања (видети параграф 16(е))

A26. У ISA 300 се наводи да, услед неочекиваних догађаја, или ревизијских доказа прибављених као резултат ревизијских поступака, ревизор може имати потребу да модификује општу стратегију ревизије и ревизијски план и у складу са тим планира природу, време и обим будућих ревизијских поступака, на бази ревидираног разматрања процењених ризика. Ревизор може комуницирати са лицима овлашћеним за управљање о оваквим питањима, на пример, у оквиру наставка почетних разговора о планираном делокругу и времену ревизије.

A27. Друга значајна питања која проистичу током ревизије и која су од директног значаја за лица овлашћена за управљање у контексту надгледања процеса финансијског извештавања, могу укључивати питања у вези са погрешним исказима других информација које су кориговане.

A28. Уколико већ није решено захтевима у параграфима 16(а)–(д) и повезаним материјалом о примени, ревизор може размотрити комуникацију о другим питањима о којима је разговарао са, или које је разматрало, лице које врши преглед контроле квалитета ангажовања, уколико је именовано, у складу са ISA 220.

*Независност ревизора (видети параграф 17)*

A29. Од ревизора се захтева да, приликом ангажовања на ревизији финансијских извештаја, поступа у складу са релевантним етичким захтевима, укључујући и оне који се тичу независности.

A30. Односи и друга питања као и мере заштите које треба да буду саопштене, се разликују у зависности од околности ангажовања, али се углавном баве:

(а) Претњама независности, које могу да буду категорисане као: претње по основу личног интереса, самоконтроле, заступања, присности и застрашивања; и

(б) Мере заштите које прописује професија, законска или друга регулатива, мере заштите унутар ентитета и мере заштите у оквиру система и поступака саме фирме.

Саопштавање које се захтева у складу са параграфом 17(а) може укључивати навођење ненамерног кршења релевантних етичких захтева који се односе на независност ревизора, и корективне мере које су предложене или предузете.

A31. Релевантни етички захтеви или закон или прописи такође могу захтевати посебну комуникацију са лицима овлашћеним за управљање у околностима када је идентификована повреда захтева у погледу независности. На пример, Етички кодекс за професионалне рачуновође Међународног одбора за етичке стандарде за рачуновође (IESBA Кодекс) захтева од ревизора да комуницира са лицима овлашћеним за управљање писаним путем о оваквим повредама и мерама које је фирма предузела или које предлаже да предузме.

A32. Захтеви који се тичу саопштавања у вези са независношћу ревизора који се примењују у случају котираних ентитета, могу такође бити прикладни и за друге ентитете, укључујући оне који могу имати значајан јавни интерес, на пример, пошто имају велики број и широк круг стејкхолдера и узимајући у обзир природу и величину пословања. Примери оваквих ентитета могу укључивати финансијске институције (као што су банке, осигуравајућа друштва и пензиони фондови) и друге ентитете као што су добротворне организације. С друге стране, постоје ситуације где саопштавање у вези са независношћу не мора бити релевантан, на пример, у случајевима где су сва лица овлашћена за управљање обавештена о релевантним чињеницама кроз њихове руководеће активности. Ово је најчешће случај када ентитетом руководи власник, а ревизијска фирма или мрежа фирме нема сарадњу са ентитетом изван ревизије финансијских извештаја.

*Додатна питања (видети параграф 3)*

A33. Надзор руководства од стране лица овлашћених за управљање укључује осмишљавање, примену и одржавање интерне контроле у ентитету, која је одговарајућа за сврхе поузданости финансијског извештавања, ефикасности и ефикасности пословања и усклађености са применим законима и регулативом.

A34. Ревизор може да наиђе на додатна питања које нису обавезно повезана са надгледањем процеса финансијског извештавања, али која, међутим, могу бити од значаја за одговорности лица овлашћених за управљање у њиховој функцији надзирања стратешког усмерења ентитета или за одређене одговорности ентитета. Та питања могу да укључују, на пример, значајна питања у вези

структура и поступака управљања или питања у вези значајних одлука или поступака вишег руководства за које недостаје адекватно одобрење.

A35. Приликом доношења одлуке да ли додатна питања треба саопштити лицима овлашћеним за управљање, ревизор може разговарати о питањима којих је ревизор постао свестан, са одређеним нивоом руководства, осим уколико сматра да то није примерено у датим околностима.

A36. Уколико саопштава додатна питање, може бити примерено да ревизор обавести лица овлашћена за управљање да:

(а) Идентификација и саопштавање таквих питања је споредна за сврхе ревизије, чији је циљ формирање мишљења о финансијским извештајима;

(б) Нису спроведени никакви поступци у вези са другим питањима осим оних који су неопходни за формирање мишљења о финансијским извештајима; и

(ц) Нису спроведени никакви поступци за утврђивање да ли таква питања постоје.

### **Процес комуникације**

*Успостављање процеса комуникације (видети параграф 18)*

A37. Јасно саопштавање у погледу одговорности ревизора, планираног делокруга и времена ревизије и очекиваног општег садржаја комуникације помаже да се успостави основа за ефективну двосмерну комуникацију.

A38. Питања која такође могу да допринесу ефективној двосмерној комуникацију могу да укључују и разговор о:

- Сврси саопштавања. Када је сврха јасна, ревизор и лица овлашћена за управљање су у бољој ситуацији да на исти начин разумеју релевантна питања и очекиване активности које проистичу као резултат процеса комуникације.

- Форми комуникације

- Особи/особама у ревизијском тиму и међу лицима овлашћеним за управљањем које ће комуницирати у погледу одређених питања.

- Очекивању ревизора да ће комуникација бити двосмерна, и да ће лица овлашћена за управљање саопштавати ревизору питања за која сматрају да су релевантна за ревизију, на пример, стратешке одлуке које могу значајно утицати на природу, време и обим ревизијских поступака, сумњу или откриће криминалне радње и забринутост у вези интегритета и компетентности вишег руководства.

- Предузимању активности и повратним информацијама у вези са питањем које је саопштио ревизор.

- Предузимању активности и повратним информацијама у вези са питањима која су саопштила лица овлашћена за управљање.

A39. Процес комуникације се разликује у зависности од околности, укључујући и величину и управљачку структуру ентитета, начин на који лица овлашћена за управљање раде, и ревизоров став о значајности питања која треба да буду саопштена. Потешкоће у успостављању ефективне двосмерне комуникације могу указивати да комуникација између ревизора и лица овлашћених за управљање није адекватна за потребе ревизије.(видети параграф A52)

Разматрања специфична за мање ентитете

A40. У случају ревизије мањих ентитета, ревизор може са лицима овлашћеним за управљање комуницирати на мање структурисан начин, него што је то случај када се ради о котираним или великим ентитета.

Комуникација са руководством

A41. О многим питањима се може разговарати са руководством у току редовног поступка ревизије, укључујући и питања која се у складу са овим ISA морају саопштити лицима овлашћеним за управљање. Такви разговори одражавају признавање извршне одговорности руководства за пословање ентитета и, посебно одговорност руководства за припрему финансијских извештаја.

A42. Пре саопштавања значајних питања лицима овлашћеним за управљање, ревизор о њима може разговарати са руководством, осим ако то није примерено. На пример, може бити непримерено да тема разговора са руководством буде компетентност и интегритет руководства. Такође, поред признавања извршне одговорности руководства, иницијални разговори могу послужити да се разјасне чињенице и проблеми, и руководству да прилика да достави додатне

информације и објашњења. Слично томе, када ентитет има функцију интерне ревизије, ревизор може о значајним питањима разговарати са интерним ревизором пре него што их саопшти лицима овлашћеним за управљање.

Комуникација са трећим странама

A43. Од лица овлашћених за управљање може се захтевати, или ова лица могу желети да трећим странама, на пример, банкама или одређеним регулаторним телима, доставе примерке писаних саопштења ревизора. У неким случајевима, обелодањивање трећим странама може бити у супротности са законом или на други начин неприкладно. Када је комуникација у писаној форми која је припремљена за лица овлашћена за управљање достављена трећим странама, може бити значајно у датим околностима да треће стране буду информисане да саопштења нису припремана за њих, на пример путем навођења у писаним саопштењима лицима овлашћеним за управљање:

(а) Да је саопштење припремљено искључиво за лица овлашћена за управљање и, где је то применљиво, руководство групе и ревизора групе, и да на њега не треба да се ослањају треће стране;

(б) Да ревизор не преузима никакву одговорност према трећим странама; и

(ц) Сва ограничења у погледу обелодањивања или дистрибуције трећим странама.

A44. У неким правним системима ревизор може бити у складу са законом или регулативом, обавезан да:

- Обавести регулаторно тело или надлежне органе о одређеним питањима која су саопштена лицима овлашћеним за управљање. На пример, у неким државама ревизор има дужност то пријави погрешне исказе надлежним органима, уколико руководство или лица овлашћена за управљање не предузму корективне мере;

- Достави примерке одређених извештаја који су припремљени за лица која су овлашћена за управљање, релевантним регулаторним телима или финансијерима или другим телима као што је надлежна централна институција у случају неких ентитета у јавном сектору; или

- Стави на располагање јавности извештаје који су припремљени за лица овлашћена за управљање.

A45. Уколико законом или регулативом није прописано да се трећој страни достави примерак ревизорове писане комуникације са лицима овлашћеним за управљање, ревизору може требати претходна сагласност лица овлашћених за управљање за такав поступак.

*Облици комуникације (видети параграфе 19)*

A46. Ефективна комуникација може укључивати структурисане презентације и писане извештаје, као и мање структурисана саопштавања, укључујући и усмене дискусије. Ревизор може саопштавати и друга питања, осим оних наведених у параграфима 19 и 20, у усменој или писаној форми. Писана комуникација може укључивати писмо о ангажовању које се доставља лицима овлашћеним за управљање.

A47. Поред значаја конкретног питања, облик комуникације (на пример, да ли је усмена или писана, ниво детаљности или сумирања и да је у питању структурисани или неструктурисани облик комуникације) може бити под утицајем и других фактора, као што су:

- Да ли ће разговор о питању бити укључен у ревизоров извештај. На пример, у случају када се саопштавају кључна ревизијска питања у ревизоровом извештају, ревизор може сматрати да је неопходно да писаним путем комуницира о питањима која су утврђена као кључна ревизијска питања.

- Да ли је дато питање разрешено на задовољавајући начин.

- Да ли је руководство претходно саопштило то питање.

- Величина, пословна структура, контролно окружење и законска структура ентитета.

- У случају ревизије финансијских извештаја посебне намене, да ли ревизор такође врши ревизију финансијских извештаја опште намене.

- Законски захтеви. У неким правним системима, писана форма комуникације са лицима овлашћеним за управљање у је обавезно у облику који је прописан локалним законом.

- Очекивања лица овлашћених за управљање, укључујући и договоре о одржавању периодичних састанака и комуникацији са ревизором.

- Учесталост контакта и дијалога ревизора са лицима овлашћеним за управљање.

- Да ли је било значајних промена чланова управљачког тела.

A48. Када се о важном питању разговара са појединачним чланом групе лица овлашћених за управљање, на пример, председавајућим комитета за ревизију, може бити прикладно да ревизор сумира питања о којима се разговарало, у наредним саопштавањима, како би сва лица овлашћена за управљање имала комплетне и једнаке информације.

*Време комуникације (видети параграф 21)*

A49. Благовремена комуникација током ревизије доприноси остваривању јасног двосмерног дијалога између лица овлашћених за управљање и ревизора. Међутим, одговарајуће време комуникације може варирати у зависности од околности ангажовања. Релевантне околности укључују значај и природу питања, и активности за које се очекује да их предузму лица овлашћена за управљање. На пример:

- Саопштавања која се тичу планирања могу да буду извршена у раној фази ревизијског ангажовања и, уколико је у питању иницијално ангажовање, могу бити део услова ангажовања.
- Може бити прикладно да се значајне потешкоће на које се наилази у току ревизије саопште у најкраћем року уколико су лица овлашћена за управљање у могућности да помогну ревизору да превазиђе те потешкоће, или уколико је вероватно да ће доћи до модификовања мишљења. Слично томе, ревизор усменим путем може лицима овлашћеним за управљање саопштовати значајне недостатке у интерној контроли које је уочио, пре него што их о томе извести у писаној форми у складу са захтевима ISA 265.
- Када се примењује ISA 701, ревизор може саопштити прелиминарне ставове о кључним ревизијским питањима приликом разматрања планираног делокруга и времена ревизије (видети параграф A13) и ревизор такође може имати чешћу комуникацију ради додатног разматрања оваквих питања током саопштавања о значајним налазима ревизије.
- Саопштавања у вези са независношћу могу бити прикладна кад год се врше значајне процене постојања претњи независности и релевантној заштити, на пример, при прихватању ангажовања пружања неревизијских услуга као и током завршног разговора.
- Саопштавања у вези са налазима ревизије, укључујући и ревизорове ставове о квалитативним аспектима рачуноводствене праксе ентитета, такође могу бити део завршног разговора.
- Када се врши ревизија финансијских извештаја опште намене и ревизија финансијских извештаја посебне намене, може бити прикладно да се координира време комуникације.

A50. Други фактори који могу бити од значаја за време комуникације су:

- Величина, пословна структура, контролно окружење и законска структура ентитета.
- Било каква законска обавеза да се одређена питања саопште у оквиру одређеног временског оквира.
- Очекивања лица овлашћених за управљање, укључујући и договоре о одржавању периодичних састанака и комуникацији са ревизором.
- Време када ревизор идентификује одређена питања, на пример, може се десити да ревизор не открије неко посебно питање (на пример, неусклађеност са законом) на време за сврхе спровођења превентивних мера, али саопштавање тог питања може допринети спровођењу корективних мера.

*Адекватност процеса комуникације (видети параграф 22)*

A51. Ревизор не мора да осмисли специфичне поступке како би подржао оцену двосмерне комуникације између ревизора и лица овлашћених за управљање; штавише, оцена може бити заснована на запажањима која проистичу из ревизијских поступака који су спроведени за друге потребе. Таква запажања могу да укључују:

- Прикладност и благовременост поступака које предузимају лица овлашћена за управљање као одговор на питања које је покренуо ревизор. У случајевима где значајна питања која су изнета у претходној комуникацији нису разматрана на ефикасан начин, може бити прикладно да ревизор истражи разлог због кога нису предузети одговарајући поступци, и размотри поновно покретање истих питања. На овај начин се избегава ризик одавања утиска да је ревизор задовољан, да је одређено питање обрађено на одговарајући начин или да то питање више није значајно.
- Очигледна отвореност лица овлашћених за управљање у комуникацији са ревизором.
- Спремност и могућност лица овлашћених за управљање да се састану са ревизором без присуства руководства.

- Очигледна способност лица овлашћених за управљање да у потпуности схвате питања која је покренуо ревизор, на пример, у којој мери се лица овлашћена за управљање баве покренутим питањима и преиспитују препоруке које су им дате.

- Потешкоће у успостављању заједничког схватања обима, времена и очекиваног општег садржаја комуникације, од стране ревизора и лица овлашћених за управљање.

- У случајевима где су сва или нека лица овлашћена за управљање укључена у руковођење ентитетом, њихова очигледна свест о начину на који питања о којима се разговара са ревизором утичу на њихове управљачке одговорности, као и њихове руководеће одговорности.

- Да ли двосмерна комуникација између ревизора и лица овлашћених за управљање задовољава правне и регулаторне захтеве.

A52. Као што је наведено у параграфу 4, ефективна двосмерна комуникација помаже ревизору и лицима овлашћеним за управљање. Такође, ISA 315 (ревидиран) идентификује учествовање лица овлашћених за управљање, укључујући њихову интеракцију са интерном ревизијом, уколико постоји и екстерним ревизорима, као елемент контролног окружења ентитета. Неадекватна двосмерна комуникација може указивати на незадовољавајуће контролно окружење и утицати на ревизорову процену ризика материјално погрешних исказа. Постоји такође и ризик да ревизор није прикупио довољно адекватних ревизијских доказа за формирање мишљења о финансијским извештајима.

A53. Уколико двосмерна комуникација између ревизора и лица овлашћених за управљање није адекватна и тај проблем се не може решити, у тој ситуацији, ревизор може предузети следеће активности:

- Модификовање мишљења ревизора по основу ограничења делокруга.
- Тражење правног савета о последицама различитих смерова активности.
- Саопштавање према трећим странама (на пример, регулаторном телу), или вишој инстанци у управљачкој структури која се налази ван тог ентитетом, као што су власници ентитетом (на пример, акционарима на састанку скупштине), или уколико је у питању јавни сектор, надлежном министру или скупштини.
- Повлачење из ангажовања, у случајевима када је повлачење могуће у складу са применљивим законом или регулативом.

#### **Документација** (видети параграф 23)

A54. Документација о усменој комуникацији може укључивати примерак записника које је припремио ентитет, који се задржава као део ревизијске документације у случајевима када су ти записници прикладна евиденција о комуникацији.

-----

*ISA 265, Саопштавање недостатака у интерној контроли лицима овлашћеним за управљање и руковођству*

*ISA 230, Ревизијска документација, параграфи 8–11, и параграф А6.*

*Као што је описано у параграфу А68 у ISA 700, Формирање мишљења и извештавање о финансијским извештајима, одговорност одобравања у овом контексту значи имати овлашћење да се донесе закључак да су сви извештаји који чине финансијске извештаје, укључујући и одговарајуће коментаре, припремљени.*

*ISA 315 (ревидиран), Идентификовање и процена ризика материјално погрешних исказа путем разумевања ентитета и његовог окружења*

*ISA 600, Специјална разматрања – ревизије финансијских извештаја групе (укључујући рад ревизора компоненте), параграф 49.*

*Видети параграф 10 ISA 210, Договарање услова ревизијског ангажовања*

*ISA 701, Саопштавање кључних ревизијских питања у извештају независног ревизора*

*ISA 320, Материјалност у планирању и спровођењу ревизије*

*Видети ISA 620, Коришћење резултата рада стручњака ангажованог од стране ревизора*

*ISA 610 (ревидиран), Коришћење резултата рада интерних ревизора, параграфи 20 и 31*

*ISA 701, параграфи 9–10*

*ISA 705 (ревидиран), Модификације мишљења у извештају независног ревизора*

*ISA 210, параграф 9*

*ISA 210, параграф 10*

*ISA 705 (ревидиран), параграф 30*

ISA 507 (ревидиран), Сталност пословања, параграф 25 (д)  
ISA 701, параграф 17

ISA 706 (ревидиран), Пасус којим се скреће пажња и пасус у вези са осталим питањима у извештају независног ревизора, параграф 12

ISA 720 (ревидиран), Одговорности ревизора у вези са осталим информацијама, параграф 18(а)  
ISA 700 (ревидиран), параграфи 46 и А63

ISA 700 (ревидиран), параграф 41

ISA 300, Планирање ревизије финансијских извештаја, параграф А15

Видети параграфе 19–20 и А22–А23 стандарда ISA 220 Контрола квалитета ревизије финансијских извештаја

ISA 200, Општи циљеви независног ревизора и спровођење ревизије у складу са Међународним стандардима ревизије, параграф 14.

Видети Одељак 290–39–49 Кодекса IESBA, који се односи на повреду независности

ISA 265, параграфи 9 и А14.

ISA 315 (ревидиран), параграф А78.

## **Прилог 1**

(видети параграф 3)

### **Специфични захтеви у ISQC и Међународним стандардима ревизије који се односе на комуникацију са лицима овлашћеним за управљање**

У овом прилогу се идентификују параграфи у ISQC 1 и другим Међународним стандардима ревизије који захтевају саопштавање одређених питања лицима овлашћеним за управљање. Овај списак није замена за разматрање захтева, примене и осталих објашњења садржаних у Међународним стандардима ревизије.

- ISQC 1, Контрола квалитета фирми које врше ревизију, преглед финансијских информација, друга ангажовања на основу којих се пружа уверавање и сродне услуге – параграф 30(а))
- ISA 240, Одговорност ревизора за разматрање криминалних радњи у ревизији финансијских извештаја – параграфи 21, 38(ц)(i) и 40–42.
- ISA 250, Разматрање примене закона и других прописа у обављању ревизије финансијских извештаја – параграфи 14, 19 и 22–24.
- ISA 265, Саопштавање недостатака у интерној контроли лицима овлашћеним за управљање и руководству – параграф 9.
- ISA 450, Процена погрешних исказа идентификовани током ревизије – параграфи 12–13.
- ISA 505, Екстерне потврде – параграф 9.
- ISA 510, Прва ревизијска ангажовања – почетна стања – параграф 7.
- ISA 550, Повезане стране – параграф 27.
- ISA 560, Накнадни догађаји – параграфи 7(б)–(ц), 10(а), 13(б), 14(а) и 17
- ISA 570 (ревидиран), Начело сталности – параграф 25.
- ISA 600, Специјална разматрања – ревизије финансијских извештаја групе (укључујући рад ревизора компоненте) – параграф 49.
- ISA 610 (ревидиран), Коришћење резултата рада интерног ревизора – параграф 18; ISA 610 (ревидиран 2013. године), Коришћење резултата рада интерних ревизора – параграфи 20 и 31.
- ISA 700 (ревидиран), Формирање мишљења и извештавање о финансијским извештајима – параграф 46.
- ISA 701, Саопштавање кључних ревизијских питања у извештају независног ревизора – параграф 17.
- ISA 705 (ревидиран), Модификације мишљења у извештају независног ревизора – параграфи 12, 14, 23 и 30.
- ISA 706 (ревидиран), Пасус којим се скреће пажња и пасус у вези са осталим питањима у извештају независног ревизора – параграф 12.
- ISA 710, Упоредне информације – упоредни износи и упоредни финансијски извештаји – параграф 18.
- ISA 720 (ревидиран), Одговорности ревизора у вези са осталим информацијама – параграфи 17–19.

## **Прилог 2**

(видети параграфе 16(а), А19–А20)

### **Квалитативни аспекти рачуноводствених политика**

Комуникација која се захтева параграфом 16(а), као и параграфима А19–А20, може укључивати питања као што су:



### **Рачуноводствене политике**

- Прикладност рачуноводствених политика за конкретне околности у којим се налази ентитет, узимајући у обзир потребу да се избалансирају трошкови пружања информација са вероватном корисношћу за кориснике финансијских извештаја ентитета. У случају где постоје дозвољене алтернативне рачуноводствене политике, саопштавање може да укључује идентификовање елемената из финансијских извештаја на које је утицао избором значајних рачуноводствених политика, као и информације о рачуноводственим политикама које примењују слични ентитети.

- Иницијални избор и промене значајним рачуноводственим политикама, укључујући примену нових рачуноводствених стандарда. Саопштавање може да укључује: ефекат времена и метод усвајања измена рачуноводствених политика у вези текуће и будуће добити ентитета; и време измене рачуноводствених политика у вези са очекиваним новим рачуноводственим стандардима.

- Ефекат значајних рачуноводствених политика у контроверзним или новим областима (или оних које су јединствене за одређену привредну грану или делатност, посебно уколико недостају меродавне смернице или општа прихваћеност).

- Ефекат времена настанка трансакција у вези са периодом када су оне евидентиране.

### **Рачуноводствене процене**

- За ставке које су предмет значајних процена, питања која се разматрају у ISA 540, укључујући на пример:

- Начин на који руководство идентификује оне трансакције, догађаје и услове који могу узроковати потребу да се рачуноводствене процене признају или обелодањују у финансијским извештајима.

- Промене у околностима које могу узроковати нове рачуноводствене процене или потребу за ревидирањем постојећих.

- Да ли је одлука руководства о признавању или непризнавању рачуноводствених процена у финансијским извештајима у складу са применљивим оквиром финансијског извештавања.

- Да ли је дошло или је требало да дође до промене у методама вршења рачуноводствених процена из претходног периода, и, ако јесте, разлог, као и исход рачуноводствених процена у претходним периодима.

- Процес руководства за вршење рачуноводствених процена (на пример, када је руководство користило одређени модел), укључујући и то да ли је одабрана основа одмеравања за рачуноводствену процену у складу са применљивим оквиром финансијског извештавања.

- Да ли су значајне претпоставке које је руководство примењивало при састављању рачуноводствене процене разумне.

- У случају када је релевантно за разумност значајних претпоставки које је примењивало руководство или за одговарајућу примену применљивог оквира финансијског извештавања, намеру руководства да спроведе одређене смерове активности и његову способност да то учини.

- Ризике од материјално погрешних исказа.

- Показатеље могуће пристрасности руководства.

- Начин на који је руководство разматрало алтернативне претпоставке или исходе и разлоге њиховог одбацивања, или начин на који је руководство одговорило на непоузданост процене приликом вршења рачуноводствене процене.

- Прикладност обелодањивања непоузданости процене у финансијским извештајима.

### **Обелодањивања у финансијским извештајима**

- Конкретне ставке и повезане процене извршене приликом формулисања посебно осетљивих обелодањивања у финансијским извештајима (на пример, обелодањивања у вези са признавањем прихода, накнадама, сталношћу пословања, накнадним догађајима и потенцијалним догађајима)

- Свеобухватна неутралност, доследност и јасноћа обелодањивања у финансијским извештајима.

### **Слична питања**

- Потенцијални ефекти које на финансијске извештаје имају значајни ризици, изложености и неизвесности, као што су судски спорови у току, а који су обелодањени у финансијским извештајима.

- Мера у којој су финансијски извештаји условљени значајним трансакцијама које су изван редовног тока пословања за ентитет, или који делују неуобичајено. Ова комуникација може наглашавати:

- Износе који су признати током периода а који се не појављују редовно.
- Обим у којем се такве трансакције засебно обелодањују у финансијским извештајима.
- Да ли делује да су такве трансакције осмишљене да остваре одређени рачуноводствени или порески третман, или испунио одређени законски или регулаторни захтев.
- Да ли облик таквих трансакција делује претерано сложено или случајеве када су примљени обимни савети у погледу структурирања трансакције.
- Случајеве у којима руководство ставља већи акценат на потребу за одређеним рачуноводственим третманом него на основну економску суштину трансакције.
- Фактори који утичу на књиговодствену вредност имовине и обавеза, укључујући и основу коју ентитет користи за утврђивање века трајања материјалне и нематеријалне имовине. Саопштавањем може да се објасни како су одабрани фактори који утичу на књиговодствену вредност и како би алтернативни избор утицали на финансијске извештаје.
- Селективна корекција погрешних исказа, на пример, корекција погрешних исказа којом се повећава добит, али не и погрешних исказа чија би корекција резултирала смањењем добити.

-----

*ISQC 1, Контрола квалитета фирми које врше ревизију, преглед финансијских информација, друга ангажовања на основу којих се пружа уверавање и сродне услуге*  
*ISA 540, Ревизија рачуноводствених процена, укључујући рачуноводствену процену фер вредности и релевантна обелодањивања*

**МЕЂУНАРОДНИ СТАНДАРД РЕВИЗИЈЕ 265  
САОПШТАВАЊЕ НЕДОСТАКА У ИНТЕРНОЈ КОНТРОЛИ ЛИЦИМА ОВЛАШЋЕНИМ ЗА  
УПРАВЉАЊЕ И РУКОВОДСТВУ**

(Стандард важи за ревизије финансијских извештаја за периоде који почињу 15. децембра 2009. године, или касније)

**САДРЖАЈ**

*Параграф*

**Увод**

Делокруг овог ISA 1–3

Датум ступања на снагу 4

**Циљ 5**

**Дефиниције 6**

**Захтеви 7–11**

**Примена и остала објашњења**

Утврђивање да ли су идентификовани недостаци у интерној контроли A1–A4

Значајни недостаци у интерној контроли A5–A11

Саопштавање недостатака у интерној контроли A12–A30

Међународни стандард ревизије (ISA) 265, *Саопштавање недостатака у интерној контроли лицима овлашћеним за управљање и руководство* треба тумачити у контексту ISA 200 *Општи циљеви независног ревизора и спровођење ревизије у складу са Међународним стандардима ревизије*

**Увод**

**Делокруг овог ISA**

1. Овај међународни стандард ревизије (ISA) се бави одговорношћу ревизора за адекватно саопштавање недостатка у интерној контроли лицима овлашћеним за управљање и руководство које је ревизор идентификовао током ревизије финансијских извештаја. Овај ISA на намеће нове одговорности ревизору у вези са разумевањем интерне контроле и осмишљавањем и спровођењем тестова контрола осим оних који су наведени у ISA 315 (ревидиран) и ISA 330. ISA 260 (ревидиран) успоставља даље захтеве и даје смернице у вези са одговорношћу ревизора у погледу комуникације са лицима овлашћеним за управљање током ревизије финансијских извештаја.

2. Од ревизора се захтева да стекне разумевање о интерној контроли која је релевантна за ревизију приликом идентификовања и процене ризика од материјално погрешних исказа.

Приликом процене тих ризика, ревизор треба размотри интерне контроле, за сврху осмишљавања ревизијских поступака који су одговарајући у датим околностима, али не и за сврхе изражавања мишљења о ефективности интерне контроле. Ревизор може уочити недостатке у интерној контроли не само приликом процене ризика већ и током других фаза ревизије. У овом ISA се наводе захтеви у погледу тога које врсте недостатака ревизор мора саопштити лицима овлашћеним за управљање и руководству.

3. Овај ISA не спречава ревизора да саопшти лицима овлашћеним за управљање и руководству остала питања која се односе на интерне контроле а која је ревизор идентификовао током ревизије.

#### **Датум ступања на снагу**

4. Овај ISA важи за ревизије финансијских извештаја за периоде који почињу 15. децембра 2009. године или касније\*.

#### **Циљ**

5. Циљ ревизора је да на одговарајући начин саопшти, лицима овлашћеним за управљање и руководству, недостатке у интерној контроли на које је наишао током ревизије а који су, на основу професионалног суда ревизора довољно значајни да заслужују њихову пажњу.

#### **Дефиниције**

6. За потребе овог ISA, доле наведени појмови имају следеће значење:

(а) Недостатак у интерној контроли – се јавља када:

(i) је контрола осмишљена, примењује се или користи на такав начин да није у стању да благовремено спречи или открије и исправи погрешан исказ у финансијским извештајима; или

(ii) не постоји контрола која је неопходна да би спречио или открио и исправио погрешан исказ у финансијским извештајима.

(б) Значајни недостаци у интерној контроли – Недостатак или скуп недостатака у интерним контролама који су, према професионалном суду ревизора, довољно значајни да заслужују пажњу лица овлашћених за управљање. (видети параграф А5)

#### **Захтеви**

7. Ревизор треба да утврди да ли је, на основу обављеног ревизијског рада, идентификовао постојање једног или више недостатака у интерној контроли. (видети параграфе А1–А4)

8. Уколико ревизор идентификује један или више недостатака у интерној контроли, ревизор треба да, на основу обављеног ревизијског рада утврди да ли појединачно или у комбинацији, представљају значајне недостатке. (видети параграфе А5–А11)

9. Ревизор треба благовремено и у писаној форми да саопшти недостатке у интерној контроли лицима овлашћеним за управљање. (видети параграфе А12–А18, А27)

10. Ревизор такође треба благовремено да саопштава руководству на одређеном нивоу одговорности: (видети параграфе А19, А27)

(а) У писаној форми, значајне недостатке у интерној контроли које је ревизор саопштио или намерава да их саопшти лицима овлашћеним за управљање, осим ако није неприкладно да их саопшти директно руководству у датим околностима; и (видети параграфе А14, А20–А21)

(б) Остале недостатке у интерној контроли који су идентификовани током ревизије, које друге стране нису саопштиле руководству а који су, на основу професионалног суда ревизора довољно значајни да захтевају њихову пажњу. (видети параграфе А22–А26)

11. У писано саопштење о значајним недостацима у интерној контроли ревизор треба да укључи:

(а) Опис недостатака и објашњење њихових потенцијалних ефеката; и (видети параграф А28)

(б) Довољно информација како би лица овлашћена за управљање и руководство могли да разумеју контекст саопштења. Ревизор посебно треба да објасни да је: (видети параграфе А29–А30)

(i) Сврха ревизије била да ревизор изрази мишљење о финансијским извештајима;

(ii) Ревизија обухватила разматрање интерне контроле која је релевантна за припрему финансијских извештаја како би се осмислиле ревизијске процедуре које су прикладне за дате околности, али не и за сврху изражавања мишљења о ефективности интерне контроле; и

(iii) Питања која се саопштавају су ограничена на оне недостатке које је ревизор идентификовао током ревизије и за које је ревизор закључио да су од довољно значајни да о њима треба известити лица овлашћен за управљање.

\* \* \*

### **Примена и остала објашњења**

**Утврђивање да ли су идентификовани недостаци у интерној контроли** (видети параграф 7)

A1. Приликом утврђивања да ли је ревизор идентификовао један или више недостатака у интерној контроли, ревизор може разговарати о релевантним чињеницама и околностима ревизијских налаза са руководством на одређеном нивоу. Овај разговор пружа прилику ревизору да благовремено упозори руководство о постојању недостатака којих руководство можда пре тога није било свесно. Ниво руководства са којим је прикладно разговарати о налазима је онај који је упознат са питањима интерне контроле и који има овлашћење да предузме корективне мере у вези са идентификованим недостацима у интерној контроли. У неким околностима, може бити неприкладно да ревизор разговара о својим налазима са руководством, на пример, у случају да се ови налази тичу интегритета и компетентности руководства (видети параграф A20).

A2. Приликом разговора о чињеницама и околностима ревизорових налаза са руководством, ревизор може прикупити друге релевантне информације које треба додатно размотрити, у погледу:

- разумевања руководства у погледу стварних или могућих узрока недостатака;
- изузетака које проистичу из недостатака које је руководство можда приметило, на пример, погрешни искази који нису спречени коришћењем одговарајуће контроле информационе технологије (ИТ);
- прелиминарне индикације о реакцији руководства на налазе.

#### *Разматрања која су специфична за мање ентитете*

A3. Док су концепти на којима се заснивају контролне активности у мањим ентитетима вероватно слична онима у већим ентитетима, формалност у њиховом коришћењу се може разликовати. Штавише, мањи ентитети могу доћи до закључка да неке врсте контролних активности нису потребне због контрола које примењује руководство. На пример, искључиво овлашћење руководства за доделу одложеног плаћања клијентима и одобравање значајних набавки може представљати ефективну контролу над значајним салдима рачуна и трансакцијама, умањујући или отклањајући потребу за детаљнијим контролним активностима.

A4. Такође, мањи ентитети често имају мањи број запослених што може смањити обим у ком је могуће раздвојити дужности. Међутим, у мањим ентитетима где је руководилац и власник, он ће моћи да врши ефективнији надзор него што је то случај у већим ентитетима. Овај виши ниво надзора од стране руководства треба да буде избалансиран са већим потенцијалом да руководство заобиђе контроле.

### **Значајни недостаци у интерној контроли** (видети параграфе б(б), 8)

A5. Значај недостатака или комбинације недостатака у интерној контроли зависи не само од тога ли је погрешан исказ заиста настао, већ и од вероватноће настанка погрешног исказа и потенцијалне величине тог погрешног исказа. Значајни недостаци могу дакле постојати иако ревизор није идентификовао погрешне исказе током ревизије.

A6. Примери питања које ревизор може размотрити приликом утврђивања да ли недостатак или комбинација недостатака у интерној контроли чини значајан недостатак су:

- Вероватноћа да недостаци доведу до материјално погрешних исказа у финансијским извештајима у будућности.
- Осетљивости одређене имовине или обавезе на губитак или криминалну радњу.
- Субјективност и комплексност утврђивања процењених износа, као што је рачуноводствена процена фер вредности.
- Износи у финансијским извештајима који су изложени недостацима.
- Обим активности које су се десиле или се могу десити на рачуну или у вези са класом трансакција које су изложене недостатку или недостацима.
- Значај контрола за поступак финансијског извештавања; на пример:
  - Опште контроле за праћење(као што је надзор од стране руководства).
  - Контроле над превенцијом и откривањем криминалних радњи.

- Контроле над одабиром и применом значајних рачуноводствених политика.
- Контроле над значајним трансакцијама ван уобичајених делатности ентитета.
- Контроле над поступком финансијског извештавања на крају периода (као што су контроле неубичајених књижења).

- Узрок и учесталост уочених изузетака који су последица недостатака у контроли.
- Интеракција одређеног недостатка са другим недостацима у интерној контроли.

A7. Индикатори који указују на значајне недостатке у интерној контроли укључују, на пример:

- Доказе неефективних аспеката контролног окружења, као што су:
  - Индикатори да значајне трансакције за које је руководство финансијски заинтересовано нису на адекватан начин надгледане од стране лица овлашћених за управљање.
  - Уочавање криминалне радње руководства, било да је у питању материјална или нематеријална вредност, која није спречена интерном контролом ентитета.
  - Неуспех руководства у спровођењу одговарајућих корективних мера у вези са значајним недостацима о којима је претходно саопштено.
- Непостојање поступка за процену ризика унутар ентитета где би се обично очекивало да је такав поступак успостављен.
- Доказ о неефективном поступку процене ризика унутар ентитета, као што је неуспех руководства у идентификовању ризика од материјално погрешног исказа за који би ревизор могао да очекује да буде уочен у поступку процене ризика.
- Доказ о неефективном одговору на идентификоване значајне ризике (на пример, непостојање контрола над таквим ризиком).
- Погрешни искази идентификовани ревизијским поступцима који нису спречени, или откривени и исправљени интерном контролом ентитета.
- Измене у претходно објављеним финансијским извештајима ради исправке материјално погрешних исказа насталих услед грешке или криминалне радње.
- Доказ о недостатку способности руководства да надгледа припрему финансијских извештаја.

A8. Контроле могу бити осмишљене тако да функционишу појединачно или у комбинацији како би на ефективан начин спречиле, или откриле и исправиле, погрешне исказе. На пример, контроле над рачунима потраживања се могу састојати и од аутоматизованих и мануелних контрола које су осмишљене да функционишу заједно како би се спречили, или открили и исправили, погрешни искази салда рачуна. Недостатак у интерној контроли појединачно не мора бити довољно значајан да би се сматрао значајним недостатком. Међутим, комбинација недостатака која утиче на салдо истог рачуна или обелодањивање, одређену тврдњу или компоненту интерне контроле могу повећати ризике од погрешног исказа до те мере да представљају значајан недостатак.

A9. Закон или друга регулатива у неким правним системима могу установити захтеве (посебно за ревизије котираних ентитета) да ревизор саопштава лицима овлашћеним за управљање или другим релевантним лицима (као што су регулаторна тела) једну или више врста недостатака у интерној контроли које је ревизор идентификовао током ревизије. У случајевима где закон и друга регулатива постављају специфичне термине и дефиниције за ове врсте недостатака и налажу ревизору да користи ове термине и дефиниције за потребе саопштавања, ревизор, у складу са законским и регулативним захтевима користе те термине и дефиниције приликом саопштавања.

A10. У правном систему где су установљени специфични термини за врсте недостатака у интерној контроли које треба саопштити а где ти услови нису дефинисани, може бити неопходно да ревизор користи расуђивање како би одредио која питања треба даље саопштавати у складу са законским и регулативним захтевима. У том случају, ревизор може сматрати да је прикладно да узме у обзир захтеве и упутства из овог ISA. На пример, уколико је сврха законских и регулативних захтева да се лицима овлашћеним за управљање укаже на одређена питања која се тичу интерне контроле а којих треба да буду свесна, може бити адекватно да се таква питања сматрају као општи еквивалент значајним недостацима који у складу са овим ISA треба да буду саопштени лицима овлашћеним за управљање.

A11. Захтеви овог ISA остају на снази без обзира што у складу са законом или другом регулативом ревизор треба да користи специфичне термине и дефиниције.

### **Саопштавање недостатака у интерној контроли**

*Саопштавање значајних недостатака у интерној контроли лицима овлашћеним за управљање (видети параграф 9)*

A12. Саопштавање значајних недостатака у писаној форми лицима овлашћеним за управљање одражава значај ових питања, и помаже лицима овлашћеним за управљање да испуне своје обавезе које се тичу надзора. У ISA 260 (ревидиран) су дефинисана релевантна разматрања у вези са комуникацијом са лицима овлашћеним за управљање када су сва она укључена у руковођење ентитетом.

A13. Приликом доношења одлуке када треба дати писано саопштење, ревизор може размотрити да ли би пријем таквог саопштења био значајан фактор који би лицима овлашћеним за управљање помогао да споведу своје надзорне обавезе. Такође, за котиране ентитете, у неким правним системима, може бити неопходно да лица овлашћена за управљање приме писано саопштење од ревизора пре датума одобравања финансијских извештаја, како би се испуниле одређене обавезе у вези са интерном контролом у складу са регулативом или за друге сврхе. У случају других ентитета, ревизор може касније издати писано саопштење. Међутим, у овом другом случају, будући да саопштење ревизора у писаној форми чини део финалног досијеа ревизије, овакво саопштење у писаној форми подлеже свеобухватном захтеву да ревизор благовремено прикупи сву неопходну документацију за финални ревизијски досије. У ISA 230 се наводи да је одговарајући временски период у оквиру кога треба прикупити документацију за финални ревизијски досије није дужи од 60 дана од датума извештаја ревизора.

A14. Без обзира на време када је издато писано саопштење о значајним недостацима, ревизор их може првом приликом усмено саопштити руководству, и где је то случај, лицима овлашћеним за управљање како би им помогао да предузму корективне мере у циљу смањења ризика од материјално погрешних исказа. На тај начин, међутим, ревизор није ослобођен обавезе да у писаној форми саопштава значајне недостатке, у складу са захтевима овог ISA.

A15. Колико ће детаљно бити саопштени значајни недостаци зависи од професионалног суда ревизора у одређеним околностима. Фактори које ревизор може разматрати приликом одређивања колико ће детаљно бити саопштавање укључују, на пример:

- Природу ентитета. На пример, саопштавање које се захтева за ентитете од јавног интереса може бити другачије од оног које се захтева за ентитете који нису од јавног интереса.
- Величину и комплексност ентитета. На пример, саопштавање које се захтева за комплексни ентитет може бити другачије него за ентитет који има једноставно пословање.
- Природу значајних недостатака које је ревизор идентификовао.
- Састав управљачке структуре ентитета. На пример, може бити неопходно више детаља уколико се међу лицима овлашћеним за управљање налазе особе које немају велико искуство у делатности којом се бави ентитет или у областима које су под утицајем.
- Законски и регулаторни захтеви у вези са саопштавањем специфичних врста недостатака у интерној контроли.

A16. Руководство и лица овлашћена за управљање могу већ бити упозната са значајним недостацима које је ревизор идентификовао током ревизије и може се десити да су одлучили да их не решавају због трошкова или неких других разлога. Руководство и лица овлашћена за управљање су одговорна за процену трошкова и користи од примене корективних мера. У складу са тим, захтев у члану 9. се примењује без обзира на трошкове или друга разматрања која руководство и лица овлашћена за управљање могу сматрати релевантним приликом доношења одлуке да ли треба спроводити корективне мере у вези са тим недостацима.

A17. Чињеница да је ревизор саопштио значајан недостатак лицима овлашћеним за управљање и руководству током претходне ревизије не елиминира потребу да се понови саопштавање уколико још увек нису предузете корективне мере. Уколико претходно саопштен значајан недостатак и даље постоји, у саопштавању за текућу годину се може поновити опис из претходног саопштавања, или се једноставно може само позвати на претходно саопштавање. Ревизор може тражити одговор од руководства или, где је то случај, лица овлашћених за управљање, зашто тај значајан недостатак још увек није исправљен. Непоступање, у одсуству рационалног објашњења, може само по себи представљати значајан недостатак.

Разматрања која су специфична за мање ентитете

A18. У случају ревизије мањих ентитета, ревизор може комуницирати на мање структуриран начин са лицима овлашћеним за управљање него што је то случај са већим ентитетима.

*Саопштавање недостатака у интерној контроли руководству (видети параграф 10)*

A19. Обично, одговарајући ниво руководства је онај који има одговорност и овлашћење да процени недостатке у интерној контроли и предузме неопходне корективне мере. За значајне недостатке, одговарајући ниво би био главни извршни руководиолац или главни финансијски руководиолац (или еквивалент) будући да ова питања треба такође да буду саопштена и лицима овлашћеним за управљање. За друге недостатке у интерној контроли, одговарајући ниво може бити оперативно руководство које је директније укључено у релевантне области контроле и са овлашћењем да предузме одговарајуће корективне мере.

Саопштавање значајних недостатака у интерној контроли руководству (видети параграф 10(a))

A20. Одређени идентификовани значајни недостаци у интерној контроли могу довести у питање интегритет и компетентност руководства. На пример, могу постојати докази о криминалној радњи или намерном поступању руководства које је супротно законима и регулативи, или руководство може показати неспособност да надгледа припрему адекватних финансијских извештаја што може довести у питање компетентност руководства. У складу са тим, може бити непримерено да се такви недостаци саопштавају директно руководству.

A21. У ISA 250 се постављају захтеви и дају смернице у вези са извештавањем о идентификованим или могућим случајевима поступања које је у супротности са законом и регулативом, укључујући и случајеве када су сама лица овлашћена за управљање укључена у такве поступке. У ISA 240 се постављају захтеви и дају смернице у вези са саопштавањем лицима овлашћеним за управљање у случајевима када је ревизор идентификовао криминалну радњу или сумња на криминалну радњу у коју је укључено руководство.

Саопштавање других недостатака у интерној контроли руководству (видети параграф 10(б))

A22. Током ревизије, ревизор може уочити друге недостатке у интерној контроли који нису значајни недостаци, али могу бити од довољног значаја да захтевају пажњу руководства. Одлучивање који други недостаци у интерној контроли захтевају пажњу руководства је у домену професионалног расуђивања у датим околностима, узимајући у обзир вероватноћу и потенцијалне размере погрешних исказа који могу да се јаве у финансијским извештајима као последица тих недостатака.

A23. Саопштавање других недостатака у интерној контроли који захтевају пажњу руководства не мора бити у писаном облику већ може бити усмено. Уколико је ревизор разговарао о чињеницама и околностима ревизорских налаза са руководством, ревизор може сматрати да је усмено саопштавање других недостатака руководством извршено током ових разговора. У складу с тим нема потребе за накнадним формалним саопштавањем.

A24. Уколико је ревизор руководству, у претходном периоду саопштио недостатке у интерној контроли који нису значајни недостаци и руководство је одабрало да не спроведе корективне мере због трошкова или из других разлога, ревизор не мора да понавља саопштавање у текућем периоду. Ревизор такође није обавезан да понавља информације о таквим недостацима уколико су они претходно саопштени руководству од стране трећих страна, као што су функција интерне ревизије и регулаторна тела. Међутим, може бити примерено да ревизор поново саопшти ове друге недостатке уколико је дошло до промене у саставу руководства, или уколико је ревизор добио нове информације које мењају претходно разумевање недостатака које је имао ревизор и руководство. Међутим, неспровођење корективних мера од стране руководства у сврхе решавања других недостатака у интерној контроли који су претходно саопштени могу постати значајан недостатак који захтева комуникацију са лицима овлашћеним за управљање. Одређивање да ли је ово случај у датим околностима зависи од ревизоровог просуђивања.

A25. У неким околностима, лица овлашћена за управљање могу желети да буду упозната са детаљима других недостатака у интерној контроли које је ревизор саопштио руководству, или да укратко буду информисани о природи других недостатака. Као алтернативу ревизор може размотрити да ли је примерено да обавести лица овлашћена за управљање о саопштавању ових других недостатака руководством. У сваком случају, ревизор може усмено или у писаној форми известити лица овлашћена за управљање.

A26. У ISA 260 (ревидиран) су наведена релевантна разматрања која се тичу комуникације са лицима овлашћеним за управљање када су сва та лица укључена у управљањем ентитетом.

*Разматрања која су специфична за ентитете у јавном сектору (видети параграф 9–10)*

A27. Ревизори јавног сектора могу имати додатне одговорности у вези саопштавања недостатака у интерној контроли које је ревизор идентификовао током ревизије, на начине, нивоу детаљности и према странама, које нису предвиђене овим ISA. На пример, може бити обавезно да се значајни недостаци саопштавају законодавном или регулаторном телу. Закон или други прописи могу да налажу да ревизори јавног сектора извештавају о недостацима у интерној контроли,

невезано за значај потенцијалних ефеката тих недостатака. Такође, закони могу да прописују да ревизори јавног сектора треба да извештавају о ширим питањима који се тичу интерне контроле у односу на недостатке у интерној контроли за које се захтева саопштавање у складу са овим ISA, на пример, контроле у вези са усклађеношћу са законодавством, регулативом или одредбама уговора или споразума о донацији.

*Садржај писаних саопштења о значајним недостацима у интерној контроли (видети параграф 11)*

A28. Приликом објашњавања потенцијалних ефеката значајних недостатака, ревизор не мора да квантификује те ефекте. Где је то примерено значајни недостаци могу бити груписани за потребе извештавања. Ревизор такође може у писаном саопштењу укључити предлоге за корективне мере у вези са недостацима, стварне или предложене одговоре руководства и изјаву о томе да ли је ревизор предузео било какве кораке како би проверио да ли су одговори руководства примењени.

A29. Ревизор може сматрати да је прикладно да укључи следеће информације као додатни контекст за саопштавање:

- Назнаку да у случају да је ревизор обавио детаљније поступке у вези са интерном контролом, ревизор би можда идентификовао више недостатака о којима треба известити, или закључио да неки недостаци о којима је извештено не би морали да се нађу у извештају.

- Назнаку да је такво саопштавање намењено за потребе лица овлашћених за управљање, и да можда неће бити одговарајуће за друге потребе.

A30. Закон или друга регулатива могу захтевати од ревизора или руководства да достави примерак писаног саопштења ревизора о значајним недостацима надлежним регулаторним телима. У овом случају, у писаном саопштење ревизора се могу навести та регулаторна тела.

-----

*ISA 315 (ревидиран), Идентификовање и процена ризика материјално погрешних исказа путем разумевања ентитета и његовог окружења, параграфи 4 и 12.*

*ISA 330, Ревизорски одговор на процењене ризике*

*ISA 260 (ревидиран), Комуникација са лицима овлашћеним за управљање*

*ISA 315 (ревидиран), параграф 12. Параграфи А68–А73 дају упутства у вези са контролама које су релевантне за ревизију.*

*ISA 315, параграф А74.*

*ISA 260 (ревидиран), параграф 13.*

*ISA 230, Ревизијска документација, параграф 14.*

*ISA 230, параграф А21.*

*ISA 250, Разматрање примене закона и других прописа у ревизији финансијских извештаја, параграфи 22–28.*

*ISA 240, Одговорност ревизора за разматрање криминалних радњи у ревизији финансијских извештаја, параграф 41.*

*ISA 260 (ревидиран), параграф 13.*

## **МЕЂУНАРОДНИ СТАНДАРД РЕВИЗИЈЕ 300 ПЛАНИРАЊЕ РЕВИЗИЈЕ ФИНАНСИЈСКИХ ИЗВЕШТАЈА**

(Стандард важи за ревизије финансијских извештаја за периоде који почињу 15. децембра 2009. или касније)

### **САДРЖАЈ**

*Параграф*

#### **Увод**

Делокруг овог ISA 1

Улога и време планирања 2

Датум ступања на снагу 3

#### **Циљ 4**

#### **Захтеви**

Укљученост кључних чланова тима на ангажовању 5

Активности пре ангажовања 6

Активности планирања 7–11



Документација 12

Додатна разматрања  
у вези са првим ревизијским ангажовањем 13

#### **Примена и остала објашњења**

Улога и време планирања А1–А3

Укљученост кључних чланова тима на ангажовању А4

Активности пре ангажовања А5–А7

Активности планирања А8–А17

Документација А18–А21

Додатна разматрања  
у вези са првим ревизијским ангажовањем А22

Прилог: Разматрања при установљавању опште стратегије ревизије

Међународни стандард ревизије (ISA) 300, *Планирање ревизије финансијских извештаја* треба тумачити у контексту ISA 200 *Општи циљеви независног ревизора и спровођење ревизије у складу са Међународним стандардима ревизије*

#### **Увод**

##### **Делокруг овог ISA**

1. Овај Међународни стандард ревизије (ISA) се бави одговорношћу ревизора у вези са планирањем ревизије финансијских извештаја. Овај ISA треба тумачити у контексту поновне ревизије. Додатна разматрања у вези са првим ревизијским ангажовањем дата су посебно.

##### **Улога и време планирања**

2. Планирање ревизије подразумева установљавање опште ревизијске стратегије за ангажовање и развијање плана ревизије. Адекватно планирање је од вишеструке користи за ревизију финансијских извештаја, укључујући и следеће: (видети параграфе А1–А3)

- Помаже ревизору да значајним областима ревизије посвети одговарајућу пажњу.
- Помаже ревизору да идентификује и правовремено реши потенцијалне проблеме.
- Помаже ревизору да адекватно организује и управља ревизијским ангажовањем, тако да се обавља на ефикасан и ефикасан начин.
- Помаже при одабиру чланова тима на ангажовању који имају одговарајући степен способности и компетентности за сврхе одговора на очекиване ризике, и за адекватну расподелу посла.
- Усмеравање и надзор чланова тима на ангажовању и преглед њиховог рада.
- Помоћ, где је то применљиво, у координирању рада са ревизорима компоненти ентитета и стручњацима.

##### **Датум ступања на снагу**

3. Овај ISA важи за ревизије финансијских извештаја за периоде који почињу 15. децембра 2009. године или касније.

##### **Циљ**

4. Циљ ревизора је планирање ревизије како би она била извршена на ефикасан начин.

##### **Захтеви**

##### **Укљученост кључних чланова тима на ангажовању**

5. Партнер ангажовања и други кључни чланови тима који ради на ангажовању треба да буду укључени у планирање ревизије, укључујући планирање и учествовање у разговорима чланова тима који ради на ангажовању. (видети параграф А4)

##### **Активности пре ангажовања**

6. Ревизор треба да обави следеће активности на почетку текућег ангажовања ревизије:
- спровођење поступака у вези наставка сарадње са клијентом и специфичним ревизијским ангажовањима у складу са ISA 220.
  - процену усклађености са релевантним етичким захтевима, укључујући и независност у складу са ISA 220; и

• обезбеђење разумевања услова ангажовања у складу са захтевима ISA 210. (видети параграфе A5–A7)

#### **Активности планирања**

7. Ревизор треба да установи општу стратегију ревизије, која дефинише делокруг, време и усмерење ревизије, и помаже при креирању детаљног плана ревизије.

8. Приликом успостављања опште стратегије ревизије, ревизор треба да:

(а) Утврди карактеристике ангажовања које дефинишу делокруг;

(б) Одреди циљеве извештавања на бази ангажовања како би се планирало време ревизије и природа комуникације;

(ц) Размотри факторе који су, на основу професионалног просуђивања ревизора, значајни за усмеравање фокуса тима који ради на ангажовању;

(д) Размотри резултате прелиминарних активности и, где је то применљиво, да ли је знање које је стечено на другим ангажовањима које је обавио партнер на ангажовању релевантно за дати ентитет; и

(е) Размотри природу, време и обим ресурса неопходних да би се спровело ангажовање. (видети параграфе A8–A11)

9. Ревизор треба да направи план ревизије који ће укључивати опис:

(а) Природе, времена и обима планираних поступака процене ризика, као што је утврђено у ISA 315 (ревидиран).

(б) Природе, времена и обима даљих планираних поступака ревизије на нивоу тврдње, као што је утврђено у ISA 330.

(ц) Других планираних ревизијских поступака који су неопходни у циљу испуњења захтева ISA (видети параграф A12–A14)

10. Ревизор може у току ревизије допунити или изменити општу стратегију ревизије и план ревизије, уколико то буде неопходно. (видети параграф A15)

11. Ревизор такође треба да планира природу, време и обим усмерења и надзора чланова тима на ангажовању и преглед њиховог рада. (видети параграфе A16–A17)

#### **Документација**

12. Ревизор треба да уврсти следеће у ревизијску документацију:

(а) Општу стратегију ревизије;

(б) План ревизије; и

(ц) Све значајне измене опште стратегије ревизије или плана ревизије извршене током ревизијског ангажовања и разлоге тих измена. (видети параграфе A18–A21)

#### **Додатна разматрања у вези са првим ревизијским ангажовањем**

13. Ревизор треба да обави следеће активности пре започињања прве ревизије:

(а) спровођење поступака у вези са прихватањем клијента и специфичног ревизијског ангажовања у складу са ISA 220; и

(б) комуникацију са претходним ревизором, уколико је дошло до промене ревизора, у складу са релевантним етичким захтевима. (видети параграф A22)

\* \* \*

#### **Примена и остала објашњења**

##### **Улога и време планирања** (видети параграф 2)

A1. Природа и обим активности планирања се разликује у зависности од величине и комплексности ентитета, претходног искуства кључних чланова тима који ради на ангажовању код тог ентитета, и променама околности које се дешавају током ангажовања ревизије.

A2. Планирање није засебна фаза ревизије, већ континуиран и обнављајући процес који често почиње кратко након (или упоредо са) завршетком претходне ревизије и траје све до завршетка текућег ревизијског ангажовања. Међутим, при планирању ревизије, ревизор разматра време извршења одређених активности планирања и ревизијских поступака које треба завршити пре отпочињања наредних ревизијских поступака. На пример, планирање укључује потребу да се

размотре, пре ревизорове идентификације и процене ризика материјално погрешних исказа, следећа питања:

- Аналитички поступци који ће се применити у процени ризика.
- Стицање општег разумевања законског и регулаторног оквира применљивог на ентитет и усклађеност са тим оквиром.
- Одређивање материјалности.
- Учешће стручњака.
- Спровођење других поступака процене ризика.

A3. Ревизор може одлучити да разговара са руководством о елементима планирања, ради лакшег спровођења и вођења ревизијског ангажовања (на пример, координација неких од планираних ревизијских поступака са радом запослених у ентитету). И поред ових дискусија, општа стратегија ревизије и ревизијски план остају одговорност ревизора. Уколико се дискутује о питањима обухваћеним општом стратегијом ревизије или ревизијским планом, неопходно је обратити посебну пажњу како се не би довела у питање ефективност ревизије. На пример, ревизор разматра да ли дискусија о природи и времену спровођења ревизијских поступака са руководством компромитује ефективност ревизије тако што повећава предвидљивост ревизијских поступака.

#### **Укљученост кључних чланова тима на ангажовању** (видети параграф 5)

A4. Укљученост партнера на ангажовању и других кључних чланова тима на ангажовању у планирање ревизије се заснива на искуству и перцепцији, и на тај начин се повећава ефективност и ефикасност поступка планирања.

#### **Активности пре ангажовања** (видети параграф 6)

A5. Спровођење иницијалних активности ангажовања, које су наведене у параграфу 6, на почетку текућег ревизијског ангажовања помаже ревизору да идентификује и процени догађаје или околности који могу негативно утицати на ревизорову способност да планира и изврши ревизијско ангажовање.

A6. Спровођење почетних активности у вези са ангажовањем помаже ревизору у планирању ангажовања у којем:

- Ревизор задржава неопходну независност и могућност да изврши то ангажовање.
- Не постоје питања у вези са интегритетом руководства која могу утицати на ревизорову могућност наставка ангажовања.
- Не постоје неспоразуми са клијентом у погледу услова ангажовања.

A7. Ревизорово разматрање наставка ангажовања код клијента и етичких захтева, укључујући независност, спроводи се у току вршења ревизијског ангажовања у складу са појавом промена услова и околности. Међутим, иницијални ревизорски поступци у вези са наставком сарадње са клијентом и проценом етичких захтева (укључујући независност) врше се пре обављања других важних активности текућег ревизијског ангажовања. За настављање ревизијских ангажовања, такви поступци често отпочињу убрзо након (или истовремено са) завршетка претходне ревизије.

#### **Активности планирања**

##### *Општа стратегија ревизије* (видети параграфе 7–8)

A8. Процес креирања опште стратегије ревизије помаже ревизору да утврди, као услов комплетирања ревизорских поступака процене ризика, следећа питања:

- Ресурсе који ће се распоредити на специфичне области ревизије, као што је распоред чланова тима са одговарајућим искуством у областима са већим ризиком или ангажовање стручњака у вези са сложеним питањима;
- Обим ресурса који треба алоцирати на одређене области ревизије, као што је број чланова тима који ради на ангажовању који присуствују попису залиха на материјално значајним локацијама, обим прегледа рада другог ревизора у случају ревизија групе, или временски буџет ревизије за области са високим ризиком;
- Време коришћења ресурса, као на пример да ли у фази која претходи ревизији или кључним датумима разграничења; и
- Управљање, усмеравање и надзор у погледу ресурса, као на пример распоред одржавања информативних састанака тима, на који начин се врши преглед од стране партнера ангажовању и руководиоца (на пример на терену или у канцеларији), и да ли треба вршити контролни преглед квалитета ангажовања.

A9. У Прилогу се наводе примери за разматрање приликом установљивања опште стратегије ревизије.

A10. Када је установљена општа стратегија ревизије, ревизор је у могућности да почне креирање детаљног плана ревизије који адекватно обухвата одређена питања која су идентификована општом стратегијом ревизије, узимајући у обзир потребу да испуни циљеве ревизије путем ефикасног коришћења ресурса. Креирање опште стратегије ревизије и детаљног ревизијског плана нису обавезно засебни или секвенцијални поступци, већ су међусобно блиско повезани, будући да промене у једном плану могу резултирати последичним променама другог плана.

Разматрања која су специфична за мање ентитете

A11. Код ревизија малих ентитета, целокупна ревизија може бити вршена од стране врло малог ревизорског тима. У многим случајевима, ревизију малих ентитета врши партнер ревизијског ангажовања (који може бити индивидуални практичар) заједно са једним чланом тима (или чак без и једног члана тима). У оквиру мањег тима, координација и комуникација је много лакша. Установљивање опште стратегије за ревизију малог ентитета не мора да буде сложен и дуготрајан процес; овај процес зависи од величине ентитета, сложености ревизије и величине тима на ангажовању. На пример, сажети меморандум припремљен након завршетка претходне ревизије, који се заснива на прегледу радних папира и којим се наглашавају питања идентификована током завршене ревизије, који се ажурира и модификује за текући период на основу разговора са власником–руководиоцем, се може користити као основа за планирање текућег ревизијског ангажовања уколико покрива сва питања наведена у параграфу 8.

*План ревизије (видети параграф 9)*

A12. План ревизије је детаљнији него општа стратегија ревизије јер укључује природу, време и обим ревизијских поступака које треба да обаве чланови тима на ангажовању. Планирање ових ревизијских поступака врши се током ревизије, упоредо са развојем плана ревизије. На пример, планирање ревизорских поступака процењивања ризика се обично врши у почетку ревизије. Међутим, планирање природе, времена и обима даљих специфичних ревизијских поступака зависи од резултата поступака процене ризика. Поред тога, ревизор може почети спровођење других ревизијских поступака за неке врсте трансакција, салда на рачунима и обелодањивања пре завршетка детаљног ревизијског плана свих осталих ревизијских поступака.

A13. Одређивање природе, времена и обима планираних поступака за процену ризика, и додатних ревизијских поступака, у односу на обелодањивања је важно у светлу обима информација као и нивоа детаља који могу бити обухваћени у тим обелодањивањима. Даље, нека обелодањивања могу да садрже информације које не потичу из главне и помоћних књига, а које такође могу да утичу на процењене ризике и природу, време и обим ревизијских поступака за њихово адекватно обухватање.

A14. Разматрање обелодањивања у раној фази ревизије помаже ревизору да посвети одговарајућу пажњу и испланира довољно времена за обраду обелодањивања на исти начин као и за класе трансакција, догађаја и салда рачуна. Рано разматрање такође може помоћи ревизору да одреди ефекте који на ревизију имају:

- Значајна нова или ревидирана обелодањивања која се захтевају као резултат промена у окружењу, финансијском статусу или активностима ентитета (на пример, промена захтеване идентификације сегмената и извештавање о информацијама по сегментима које проистичу из значајних пословних комбинација);
- Значајна нова или ревидирана обелодањивања која проистичу из измена у применљивом оквиру финансијског извештавања;
- Потребне за учешћем стручњака ангажованог од стране ревизора у ревизијским поступцима који се односе на одређена обелодањивања (на пример, обелодањивања која се односе на пензије или друге обавезе по основу социјалних давања за запослене), и
- Питања која се односе на обелодањивања о којима ревизор можда жели да разговара са лицима овлашћеним за управљање.

*Измене плана у току ревизије (видети параграф 10)*

A15. Услед неочекиваних догађаја, измена у условима или због ревизијских доказа прибављених као резултат ревизијских поступака, ревизор може имати потребу да модификује општу стратегију ревизије и ревизијски план, и у складу са тим планирану природу, време и обим будућих ревизијских поступака. Ово може бити случај када ревизор прибави информације које се значајно разликују од информација доступних у време када је ревизор планирао ревизијске поступке. На пример, ревизор може прибавити ревизијске доказе спровођењем суштинских

поступака који су противречни ревизијском доказу добијеном на основу провере ефективности контрола.

*Усмеравање, надзор и преглед (видети параграф 11)*

A16. Природа, време и обим усмеравања и надзора чланова тима који ради на ангажовању и преглед њиховог рада варира у зависности од више фактора, укључујући:

- величину и сложеност ентитета,
- области ревизије,
- процењених ризика материјално погрешних исказа (на пример, повећање ризика материјално погрешног исказа за дату област ревизије обично увећава захтеве у погледу обима и времена усмеравања и надзора чланова тима који ради на ангажовању, и детаљности прегледа њиховог рада),
- способности и компетентност особља које обавља ревизијски рад.

ISA 220 садржи даља упутства о усмеравању, надзору и прегледу ревизијског рада.

*Разматрања која су специфична за мање ентитете*

A17. Уколико је ревизија у целини извршена од стране партнера ангажовања, не поставља се питање усмеравања и надзора чланова тима који ради на ангажовању и прегледа њиховог рада. У таквим случајевима, партнер који је лично спровео све аспекте ангажовања, свестан је свих материјално значајних питања. Објективно разматрање прикладности просуђивања извршених током ревизије може представљати практичан проблем уколико је та иста особа и обавила ревизију. Уколико постоје изразито сложена или несвакидашња питања, а ревизију је извршио индивидуални практичар, може бити пожељно да се планира консултовање са другим ревизором који поседује одговарајуће искуство или са професионалном организацијом којој ревизор припада.

**Документација** (видети параграф 12)

A18. 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. На пример, ревизор може да сумира општу стратегију ревизије у облику меморандума који садржи кључне одлуке у вези са општим делокругом, временом и спровођењем ревизије.

A19. Документација у вези са ревизијским планом представља евиденцију планиране природе, динамике и обима поступака процењивања ризика, као и будућих ревизијских поступака на нивоу тврдње као одговор на процењене ризике. Она такође служи као доказ о правилном планирању ревизијских поступака који се могу прегледати и одобрити пре њиховог спровођења. Ревизор може користити стандардне ревизијске програме или контролне листе спровођења ревизије, које су прилагођене у складу са одређеним околностима ангажовања.

A20. Евиденције о значајним променама опште стратегије ревизије и ревизијског плана, резултирајућим променама планиране природе, времена и обима ревизијских поступака, објашњава разлог значајних промена и коначно усвојену општу стратегију и ревизијски план. Такође указује на прикладан одговор на значајне измене које су се јавиле током ревизије.

*Разматрања која су специфична за мање ентитете*

A21. Као што је наведено у параграфу A11, прикладни, сажети меморандум може служити као документована стратегија за ревизију мањих ентитета. За план ревизије, стандардни програми ревизије или контролне листе (видети параграф 17) припремљене под претпоставком релевантних контролних активности, што је вероватан случај у мањем ентитету, могу бити коришћени под условом да су прилагођени околностима ангажовања, укључујући ревизорову процену ризика.

**Додатна разматрања у вези са првим ревизијским ангажовањем** (видети параграф 13)

A22. Намена и циљ планирања ревизије су исте, независно од тога да ли је у питању прва ревизија или поновно ангажовање. Међутим, код прве ревизије, ревизор може имати потребу да прошири активности планирања, јер обично нема претходног искуства у вези са ентитетом, које се узима у обзир при планирању поновних ангажовања. У случају прве ревизије, додатна питања која ревизор може разматрати приликом осмишљавања опште ревизијске стратегије и ревизијског плана укључују:

- уколико то није забрањено законом или регулативом, договор са претходним ревизором, на пример преглед радних папира претходног ревизора,
- сва значајна питања (укључујући примену рачуноводствених принципа или стандарда ревизије и извештавања) о којима се дискутовало са руководством у контексту избора ревизора,

саопштавање тих питања лицима овлашћеним за управљање и како та питања утичу на општу стратегију и план ревизије.

- Ревизијски поступци који су обавезни како би се прикупило довољно адекватних ревизијских доказа у вези са почетним стањима рачуна.
- Остале поступке у складу са захтевима система контроле квалитета фирме за прва ревизијска ангажовања (на пример, систем контроле квалитета фирме може захтевати учешће другог партнера или лица на вишем положају ради спровођења прегледа опште стратегије ревизије пре отпочињања значајних ревизијских поступака или ради прегледа извештаја пре издавања).

#### **Прилог**

(видети параграфе 7–8, А8–А11)

#### **Разматрања при установљавању опште стратегије ревизије**

Овај прилог садржи примере питања које ревизор може разматрати при установљавању опште стратегије ревизије. Многа од питања истовремено утичу и на ревизоров детаљни план ревизије. Примери се односе на широк опсег питања која су применљива на велики број ангажовања. Иако су нека од наведених питања захтевана другим ISA, нису сва питања релевантна за свако ревизијско ангажовање, а листа није свеобухватна.

#### **Карактеристике ревизијског ангажовања**

- Оквир финансијског извештавања на основу којих су припремљени финансијски извештаји чија се ревизија врши, укључујући потребу за усаглашавањем са неким другим оквиром финансијског извештавања.
  - Захтеви извештавања специфични за привредну грану као на пример извештаји захтевани од стране регулаторних тела привредне гране.
  - Очекивани обухват ревизије, укључујући број и локације обухваћених компоненти ентитета.
  - Природа односа контроле између матице и њених компоненти који одређују начин консолидације групе.
  - Степен у коме ревизију компоненти врше други ревизори.
  - Природа пословних сегмената који су предмет ревизије, укључујући неопходност специјализованих знања.
  - Извештајна валута која се користи, укључујући и потребу превођења валуте за финансијске информације које су предмет ревизије.
  - Потреба за статутарном ревизијом засебних финансијских извештаја као додатка ревизији за сврхе консолидације.
  - Да ли у ентитету постоји функција интерне ревизије и ако постоји, у којим областима и у којој мери рад те функције може да се искористи, или да ли интерни ревизори могу да пруже директну помоћ, у сврхе ревизије.
  - Коришћење услужних организација од стране ентитета и на који начин ревизор може добити доказе у вези осмишљености или спровођења контрола тих организација.
  - Очекивано коришћење ревизијских доказа добијених у претходним ревизијама, на пример, ревизијски доказ који се односи на поступке процењивања ризика и тестове контрола.
  - Ефекат информационих технологија на поступке ревизије, укључујући и доступност података и очекивано коришћење ревизијских техника уз помоћ компјутера.
  - Координација очекиваног обухвата и времена ревизије са прегледима финансијских информација из међупериода и ефекат информација добијених током тих прегледа на ревизију.
  - Распоживост клијентовог особља и података.
- #### **Циљеви извештаја, време ревизије и захтевана комуникација**
- Временски распоред ентитета у вези са извештавањем, као на пример у међупериоду или на крају периода.
  - Организовање састанака са руководством и лицима овлашћеним за управљање ради дискусије у вези природе, обима и динамике ревизије.
  - Разговор са руководством и лицима овлашћеним за управљање у вези са очекиваном врстом и временом издавања извештаја и другом комуникацијом, у писаној и усменој форми, укључујући извештај ревизора, писма руководству и информисање лица овлашћених за управљање.

- Разговор са руководством у вези са очекиваним информисањем о напретку ревизије у току ангажовања и очекиваним резултатима ревизијских поступака.

- Комуникација са ревизорима компоненти у вези са очекиваним врстама и временом извештаја које треба издати и осталој комуникацији у вези са ревизијом компоненти.

- Очекивана природа и време комуникације између чланова тима који ради на ангажовању, укључујући и природу и време састанака и време прегледа извршеног рада.

- Да ли се очекује комуникација са трећим странама, укључујући било које статутарне или уговорне обавезе које проистичу из ревизије.

### **Значајни фактори, активности пре ангажовања и знање стечено у току других ангажовања**

- Одређивање материјалности у складу са ISA 320 и, где је то применљиво:

- Одређивање материјалности за компоненте и саопштавање нивоа материјалности ревизорима компонената у складу са ISA 600.

- Прелиминарна идентификација значајних компоненти и материјално значајних класа трансакција, салда рачуна и обелодањивања.

- Прелиминарна идентификација области у којим је ризик материјално погрешних исказа већи.

- Утицај процењеног ризика материјалне грешке на нивоу укупних финансијских извештаја у контексту усмеравања, надзора и прегледа.

- Начин на који ревизор наглашава члановима тима који ради на ангажовању неопходност задржавања испитивачког става и професионалног скептицизма приликом прикупљања и процењивања ревизијских доказа.

- Резултати претходних ревизија које су укључивале и процену оперативне ефективности интерне контроле, укључујући и природу идентификованих слабости, као и предузете активности по том питању.

- Дискусија у вези са питањима која могу утицати на ревизију са особљем фирме које је задужено за вршење других услуга ентитета.

- Доказ посвећености руководства креирању и спровођењу поуздане интерне контроле, укључујући прикладно документовање такве интерне контроле.

- Измене у применљивом оквиру финансијског извештавања, као што су измене рачуноводствених стандарда, које могу да укључују значајна нова или ревидирана обелодањивања.

- Обим трансакција на основу кога се може утврдити да ли је за ревизора ефикасније да се ослања на интерну контролу.

- Значај који се у ентитету придаје интерној контроли, у смислу успешног пословања.

- Процес(и) које руководство користи за идентификацију и припрему обелодањивања захтеваних применљивим оквиром финансијског извештавања, укључујући обелодањивања која садрже информације које не потичу из главне и помоћних књига.

- Значајан развој пословања који утиче на ентитет, укључујући промене информационих технологија и пословних поступака, промене кључног руководства, као и стицања, припајања и раздвајања.

- Значајан развој привредне гране, као што су промене у прописима о привредној грани и нови захтеви извештавања.

- Друга релевантна дешавања, као што су промене у законском окружењу које имају утицај на ентитет.

### **Природа, време и обим ресурса**

- Одабир тима који ради на ангажовању (укључујући, где је то потребно, лице које врши контролни преглед квалитета ангажовања) и расподела ревизијског посла члановима тима, укључујући распоред одговарајуће стручних чланова тима на области где могу постојати већи ризици материјалне грешке.

- Израда буџета ангажовања, укључујући и разматрање времена које би се издвојило за области где може постојати већи ризик материјално значајног погрешног исказа.

-----  
ISA 220, Контрола квалитета ревизије финансијских извештаја, параграфи 12–13.  
ISA 220, параграфи 9–11.

ISA 210, Договарање услова ревизијског ангажовања, параграфи 9–13.  
ISA 315 (ревидиран), Идентификовање и процена ризика материјално погрешних исказа путем разумевања ентитета и његовог окружења  
ISA 330, Ревизорски одговор на процењене ризике  
ISA 230, Ревизијска документација, параграфи 8–11, и параграф А6  
ISA 220, параграфи 12–13.

ISA 315 (ревидиран), параграф 10, одређује захтеве и даје смернице у вези дискусије у оквиру тима на ангажовању о подложности ентитета на материјално погрешне исказе у финансијским извештајима. ISA 240, Одговорност ревизора за разматрање криминалних радњи у ревизији финансијских извештаја, параграф 15, даје упутство о пажњи која је током дискусије посвећује подложности ентитета на материјално погрешне исказе у финансијским извештајима настале услед криминалне радње.

ISA 260 (ревидиран), Комуникација са лицима овлашћеним за управљање, параграф А13  
ISA 220, параграфи 15–17.

ISA 510, Прва ревизијска ангажовања-почетна стања  
ISA 320, Материјалност у планирању и спровођењу ревизије  
ISA 600, Специјална разматрања-ревизије финансијских извештаја групе (укључујући рад ревизора компоненти), параграфи 21–23 и 40(ц).

**МЕЂУНАРОДНИ СТАНДАРД РЕВИЗИЈЕ 315 (РЕВИДИРАН)  
ИДЕНТИФИКОВАЊЕ И ПРОЦЕНА РИЗИКА  
МАТЕРИЈАЛНО ПОГРЕШНИХ ИСКАЗА  
ПУТЕМ РАЗУМЕВАЊА ЕНТИТЕТА И ЊЕГОВОГ  
ОКРУЖЕЊА**

(Стандард важи за ревизије финансијских извештаја за периоде који се завршавају 15. децембра 2013. или касније)

**САДРЖАЈ**

Параграф

**Увод**

Делокруг овог ISA 1

Датум ступања на снагу 2

**Циљ 3**

**Дефиниције 4**

**Захтеви**

Поступци процене ризика и повезане активности 5–10

Неопходно разумевање ентитета и његовог окружења, укључујући и интерну контролу ентитета 11–24

Идентификовање и процена ризика материјално погрешног исказа 25–31

Документација 32

**Примена и остала објашњења**

Поступци процене ризика и друге активности А1–А24

Неопходно разумевање ентитета и његовог окружења, укључујући и интерну контролу ентитета А25–А121

Идентификовање и процена ризика материјално погрешног исказ А122–А152

Документација А153–А156

Прилог 1: Компоненте интерне контроле

Прилог 2: Услови и догађаји који могу указивати на ризике материјално погрешног исказа

Међународни стандард ревизије (ISA) 315 (ревидиран), Идентификовање и процена ризика материјално погрешних исказа путем разумевања ентитета и његовог окружења треба тумачити у



контексту ISA 200 Општи циљеви независног ревизора и спровођење ревизије у складу са Међународним стандардима ревизије

### **Увод**

#### **Делокруг овог ISA**

1. Овај међународни стандард ревизије (ISA) се бави одговорношћу ревизора у вези са идентификовањем и проценом ризика материјално погрешних исказа у финансијским извештајима, путем разумевања ентитета и његовог окружења, укључујући и интерну контролу ентитета.

#### **Датум ступања на снагу**

2. Овај ISA важи за ревизије финансијских извештаја за периоде који се завршавају 15. децембра 2013. године или касније.

### **Циљ**

3. Циљ ревизора је да идентификује и процени ризике материјално погрешних исказа, насталих услед криминалне радње или грешке, на нивоу финансијског извештаја или тврдње, путем разумевања ентитета и његовог окружења, укључујући и интерну контролу, на тај начин обезбеђујући основу за осмишљавање и примену одговора на процењене ризике материјално погрешних исказа.

### **Дефиниције**

4. За потребе међународних стандарда ревизије, наведени појмови имају следеће значење:

(а) Тврдње – Тврдње су изјаве руководства, дате експлицитно или на други начин, које су садржане у финансијским извештајима, а ревизор их користи приликом разматрања различитих типова потенцијалних погрешних исказа који могу да се појаве.

(б) Пословни ризик – Ризик који настаје као последица значајних услова, догађаја, околности, активности или неактивности који би могли негативно да утичу на способност ентитета да постигне своје циљеве и извршава стратегије, или као последица постављања неприкладних циљева и стратегија.

(ц) Интерна контрола – Интерна контрола је процес који осмишљавају, примењују и одржавају лица овлашћена за управљање, руководство и друга лица, у циљу обезбеђења уверавања у разумној мери о испуњењу циљева ентитета у погледу поузданости финансијског извештавања, ефикасности и ефективности пословања и усклађености са применљивим законима и регулативом. Израз „контрола“ се односи на све аспекте једне или више компоненти интерне контроле.

(д) Поступци процене ризика – Ревизијски поступци спроведени у циљу разумевања ентитета и његовог окружења, укључујући интерне контроле ентитета, да би се идентификовао и проценио ризик од материјално погрешних исказа, насталих услед грешака или криминалних радњи, у финансијским извештајима и тврдњама.

(е) Значајан ризик – Идентификован и процењен ризик од материјално значајног погрешног исказа који, по суду ревизора, захтева специјална ревизијска разматрања.

### **Захтеви**

#### **Поступци процене ризика и повезане активности**

5. Ревизор треба да спроведе поступак процене ризика како би створио основу за идентификовање и процену ризика материјално погрешних исказа на нивоу финансијског извештаја и на нивоу тврдње. Поступци за процену ризика сами не пружају довољно адекватних ревизијских доказа на којима би се заснивало мишљење ревизора. (видети параграфе А1–А5)

6. Поступци процене ризика треба да укључују следеће:

(а) Испитивање руководства, одговарајућих лица из функције интерне ревизије (ако та функција постоји) и других лица у ентитету, која по процени ревизора могу имати информације које вероватно могу помоћи у идентификовању ризика материјално погрешних исказа насталих услед криминалне радње или грешке. (видети параграф А6–А13)

(б) Аналитичке поступке. (видети параграфе А14–А17)

(ц) Посматрање и проверу. (видети параграф А18)

7. Ревизор треба да размотри да ли су информације прибављене током процеса прихватања клијента или процеса наставка сарадње са клијентом релевантне за идентификовање ризика материјално погрешних исказа.

8. Уколико је партнер на ангажовању био претходно ангажован од стране тог ентитета, треба да размотри да ли су прикупљене информације релевантне за идентификовање ризика материјално погрешних исказа.

9. Када ревизор намерава да користи информације о ентитету и његовом окружењу, које су прибављене у претходним периодима, треба да утврди да ли је дошло до промена које могу утицати на релевантност тих информација за текућу ревизију. (видети параграфе А19–А20)

10. Партнер на ангажовању и други кључни чланови тима који ради на ангажовању треба да размотре осетљивост финансијских извештаја ентитета на материјалне грешке, и примену применљивог оквира финансијског извештавања на чињенице и околности у којима се налази тај ентитет. Партнер на ангажовању треба да утврди која питања треба да буду саопштена члановима тима који нису учествовали у дискусији. (видети параграфе А21–А24)

### **Неопходно разумевање ентитета и његовог окружења, укључујући и интерну контролу ентитета**

*Ентитет и његово окружење*

11. Ревизор треба да разуме следеће:

(а) Релевантне факторе привредне гране, регулаторне и друге екстерне факторе, укључујући применљиви оквир финансијског извештавања. (видети параграфе А25–А30)

(б) Природу ентитета, укључујући:

(i) његово пословање;

(ii) власничку и управљачку структуру;

(iii) врсте инвестиција које ентитет врши или намерава да изврши, укључујући и инвестиције у ентитете посебне намене, и

(iv) начин на који је ентитет организован и на који се финансира како би адекватно могао да разуме класе трансакција, салда рачуна, и обелодањивања која се очекују у финансијским извештајима. (видети параграфе А31–А35)

(ц) Избор и примену рачуноводствених политика, укључујући и разлоге за измене. Ревизор треба да процени да ли су рачуноводствене политике ентитета одговарајуће за његово пословање и да ли су у складу са применљивим оквиром финансијског извештавања и рачуноводственим политикама које се користе у тој привредној грани. (видети параграф А36)

(д) Циљеве и стратегије ентитета, и пословне ризици који могу довести до ризика материјално погрешних исказа. (видети параграфе А37–А43)

(е) Мерење и преглед финансијских перформанси ентитета. (видети параграфе А44–А49)

*Интерна контрола ентитета*

12. Ревизор треба да стекне разумевање интерне контроле која је релевантна за ревизију. Иако се већина контрола које су релевантне за ревизију углавном тиче финансијског извештавања, нису све контроле које се односе на финансијско извештавање релевантне за ревизију. Питање је професионалног просуђивања ревизора да ли је једна контрола, појединачно или у комбинацији са другима, релевантна за ревизију. (видети параграфе А50–А73)

*Природа и опсег разумевања релевантних контрола*

13. Приликом стицања разумевања о контролама које су релевантне за ревизију, ревизор треба да процени карактеристике тих контрола и процени да ли се оне примењују, тако што ће, поред испитивања запослених, спровести додатне поступке у том ентитету. (видети параграфе А74–А76)

*Компоненте интерне контроле*

*Контролно окружење*

14. Ревизор треба да стекне разумевање контролног окружења. Као део поступка стицања разумевања, ревизор треба да процени да ли је:

(а) руководство, уз надзор лица овлашћених за управљање, успоставило и одржава културу поштења и етичког понашања; и

(б) заједничка снага елемената контролног окружења таква да обезбеђује одговарајућу основу за друге компоненте интерне контроле, и да ли су те друге компоненте угрожене недостацима у контролном окружењу. (видети параграфе А77–А87)

Поступак процене ризика у ентитету

15. Ревизор треба да утврди да ли ентитету има поступке за:

- (а) Идентификовање пословних ризика који су релевантни за циљеве финансијског извештавања;
- (б) Процену значаја ризика;
- (ц) Оцењивање вероватноће њихове појаве; и
- (д) Одлучивање о мерама које треба предузети у вези са тим ризицима. (видети параграф А88)

16. Уколико је ентитет успоставио такав поступак (у даљем тексту „поступак процене ризика у ентитету“), ревизор треба да стекне разумевање поступка, и резултата тог поступка. Уколико ревизор идентификује ризике појаве материјалне грешке које руководство није идентификовало, ревизор разматра да ли је постојао узрочни ризик, и да ли је требао да буде идентификован у поступку процене ризика у ентитету. Уколико је то случај, ревизор треба да стекне разумевање зашто такав ризик није идентификован и да поступак процене ризика у ентитету уопште одговара датим околностима или да утврди да ли постоји значајан недостатак у интерној контроли у вези са поступком процене ризика у ентитету.

17. Уколико ентитет није успоставио такав поступак или је успостављен ad hoc поступак, ревизор треба да разговара са руководством о томе да ли су идентификовани пословни ризици који су од значаја за циљеве финансијског извештавања и на који начин се њима приступа. Ревизор треба да процени да ли је непостојање документованог поступка процене ризика у ентитету одговарајуће за дате околности, или то представља значајан недостатак у интерној контроли. (видети параграф А89)

Информациони систем, укључујући повезане пословне процесе, који је релевантан за финансијско извештавање и комуникацију

18. Ревизор треба да стекне разумевање о информационом систему, укључујући и повезане пословне поступке, који су релевантни за финансијско извештавање, укључујући и следеће области: (видети параграфе А90–А92 и А95–А96)

- (а) Врсте трансакција у пословању ентитета које су значајне за финансијске извештаје;
- (б) Поступке, како у аутоматизованом (ИТ) тако и мануелном систему, којим се те трансакције иницирају, евидентирају, обрађују, по потреби коригују, преносе у главну књигу и извештава се о њима;
- (ц) Повезани рачуноводствени подаци, подржавајуће информације и посебна конта у финансијским извештајима која се користе за иницирање, евидентирање, обраду и извештавање о трансакцијама; ово укључује и корекцију нетачних информација и начин на који се информације преносе у главну књигу. Евиденције могу бити у мануелном или електронском облику;
- (д) Начин на који информациони систем, поред класа трансакција, бележи друге догађаје и услове значајне за финансијске извештаје;
- (е) Поступак финансијског извештавања који се користи за припрему финансијских извештаја ентитета, укључујући значајне рачуноводствене процене и обелодањивања; и
- (ф) Контроле у вези са евиденцијама, укључујући и несвакидашње уносе ради евидентирања непериодичних, несвакидашњих трансакција или усаглашавања. (видети параграфе А93–А94)

Ово разумевање информационог система који је релевантан за финансијско извештавање треба да обухвата релевантне аспекте тог система који се односе на информације обелодањене у финансијским извештајима које потичу из главне и помоћних књига или изван њих.

19. Ревизор треба да стекне разумевање начина на који се у ентитету информише и саопштава о улогама, одговорности и значајним питањима повезаним са финансијским извештавањем. (видети параграфе А97–А98), што укључује:

- (а) Комуникацију између руководства и лица овлашћених за управљање; и
- (б) Екстерну комуникацију, као што је она са регулаторним телима.

Контролне активности релевантне за ревизију

20. Ревизор треба да стекне разумевање контролних активности релевантних за ревизију, односно оних за које ревизор просуђује да их је неопходно разумети за сврхе процене ризика материјалне грешке на нивоу тврдње и осмишљавања даљих ревизорских поступака у вези са процењеним ризиком. Ревизија не захтева разумевање свих контролних активности које су

релевантне за сваку значајну класу трансакција, салда рачуна, обелодањивања у финансијским извештајима или за сваку тврдњу која се на њих односи. (видети параграфе А99–А106)

21. У оквиру стицања разумевања контролних активности ентитета ревизор треба да стекне разумевање о начину на који ентитет одговара на ризике које настају у вези са информативним технологијама (ИТ). (видети параграфе А107–А109)

Надзор над контролама

22. Ревизор треба да стекне разумевање најзначајнијих врста активности ентитета путем којих се врши надзор над интерним контролама које су релевантне за финансијско извештавање, укључујући оне које се односе на контролне активности релевантне за ревизију и на начин на који се у ентитету иницирају корективне активности над уоченим недостацима у контролама. (видети параграфе А110–А112)

23. Уколико ентитет има функцију интерне ревизије, ревизор треба да стекне разумевање о природи одговорности функције интерне ревизије и активностима које је су спроведене, или ће тек бити спроведене. (видети параграфе А113–А120)

24. Ревизор стиче разумевање у погледу извора информација релевантних за активности надзора ентитета и разумевање основе коју руководство користи за закључивање да су ове информације поуздане. (видети параграф А121)

#### **Идентификовање и процена ризика материјално погрешног исказа**

25. Ревизор треба да идентификује и процени ризике материјално погрешног исказа на:

(а) нивоу финансијског извештаја; и (видети параграфе А122–А125)

(б) нивоу тврдње за класе трансакција, салда рачуна и обелодањивања. (видети параграфе А126–А131)

како би креирао основу са осмишљавање и примену даљих ревизијских поступака.

26. За ову сврху ревизор треба да:

(а) идентификује ризике током поступка стицања разумевања ентитета и његовог окружења, укључујући релевантне контроле које се односе на ризике и разматрањем класа трансакција, салда рачуна и обелодањивања (укључујући квантитативне или квалитативне аспекте таквих обелодањивања) у финансијским извештајима; (видети параграфе А132–А136)

(б) процени идентификоване ризике, и оцени да ли су они прожимајући у односу на финансијске извештаје у целини и потенцијално утичу на многе тврдње,

(ц) повеже идентификоване ризике са потенцијалним негативним догађајима на нивоу тврдње, узимајући у обзир релевантне контроле које ревизор планира да тестира, и (видети параграфе А137–А139)

(д) размотри вероватноћу погрешног исказа, укључујући могућност вишеструких погрешних исказа, и да ли је потенцијални погрешни исказ такве врсте да би могао да резултира материјално значајним погрешним исказом. (видети параграф А140)

#### *Ризици који захтевају посебно ревизијско разматрање*

27. Као део поступка процене ризика у складу са параграфом 25, ревизор треба да одлучи да ли било који од идентификованих ризика, по процени ревизора, представља значајан ризик. При просуђивању, ревизор не узима у обзир ефекат идентификованих контрола релевантних за овај ризик.

28. Приликом процене о томе који ризици су значајни, ревизор као минимум разматрати следеће:

(а) да ли је у питању ризик криминалне радње;

(б) да ли је ризик повезан са скорашњим значајним привредним, рачуноводственим и другим дешавањима и да ли, стога, захтева посебну пажњу;

(ц) сложеност трансакција;

(д) да ли ризик укључује значајне трансакције са повезаним странама;

(е) степен субјективности у мерењу финансијских информација које се односе на ризик, посебно оних мерења која укључују широк опсег неизвесности;

(ф) да ли ризик укључује значајне трансакције ван уобичајеног пословања ентитета, или оне које су на неки начин неуобичајене. (видети параграфе А141–А145)

29. Уколико ревизор утврди да постоји значај ризик, ревизор треба да стекне разумевање контрола ентитету укључујући и контролних активности, које су релевантне за ризик. (видети параграфе А146–А148)

*Ризици за које се само суштински поступци не може обезбедити довољно адекватних ревизијских доказа*

30. За неке ризике, ревизор може просудити да није могуће или није практично прибавити довољно адекватних ревизијских доказа само помоћу суштинских поступака. Ови ризици се могу односити на нетачно или непотпуно евидентирање рутинских и значајних класа трансакција или салда на рачуну, чије карактеристике често омогућавају високо аутоматизовану обраду без имало или уз врло мало мануелних интервенција. У тим случајевима, контроле ентитета над таквим ризицима су релевантне за ревизију и ревизор треба да стекне разумевање о њима. (видети параграфе А149–А151)

*Измена процене ризика*

31. Ревизорова процена ризика материјалне грешке на нивоу тврдње се може изменити током ревизије услед прибављања додатних ревизијских доказа. У случајевима када ревизор спровођењем даљих ревизијских поступака прибави ревизијске доказе, или нове информације, а ти докази или информације су у супротности са ревизијским доказима на којима је ревизор првобитно заснивао процену, ревизор ревидира процену и у складу с тим модификује планиране ревизијске поступке. (видети параграф А152)

### **Документација**

32. Ревизор треба да у ревизијску документацију укључи:

(а) дискусије чланова тима који ради на ангажовању у складу са параграфом 10, као и значајне одлуке које су донете;

(б) кључне елементе стеченог разумевања сваког од аспеката ентитета и његовог окружења, који су наведени у параграфу 11, као и сваке компоненте интерне контроле, који су наведени у параграфима 14–24; изворе информација на којима се заснива разумевање, као и спроведене поступке процене ризика;

(ц) идентификоване и процењене ризике материјалне грешке на нивоу финансијског извештаја и на нивоу тврдње, као што се то захтева параграфом 25; и

(д) идентификоване ризике и повезане контроле, о којима је ревизор стекао разумевање као резултат захтева параграфа 27–30. (видети параграфе А153–А156)

\* \* \*

### **Примена и остала објашњења**

**Поступци процене ризика и друге активности** (видети параграф 5)

А1. Стицање разумевања о ентитету и његовом окружењу, укључујући интерну контролу ентитета (у даљем тексту „разумевање ентитета“), представља стални, динамички процес прикупљања, ажурирања и анализирања информација током ревизије. На основу стеченог разумевања ревизор утврђује оквир у складу са којим планира ревизију и врши професионална просуђивања током ревизије, на пример када:

- Процењује ризике материјално погрешних исказа у финансијским извештајима;
- Утврђује материјалност у складу са ISA 320;
- разматра прикладност избора и примене рачуноводствених политика и адекватност обелодањивања у финансијским извештајима;
- идентификује области које се односе на износе и обелодањивања у финансијским извештајима у којима је неопходна посебна ревизорска пажња, на пример, трансакције између повезаних лица, процена руководства о способности ентитета да настави да послује у складу са начелом сталности пословања или приликом разматрања пословне сврхе трансакција;
- развија очекивања која користи када спроводи аналитичке поступке;
- одговара на процењене ризике материјално погрешних исказа, укључујући осмишљавање и примену додатних ревизијских поступака како би се прикупило довољно одговарајућих ревизијских доказа; и
- оцењује довољност и адекватност прибављених ревизијских доказа, као што је прикладност коришћених претпоставки и усмених и писаних изјава руководства.

A2. Информације које су прибављене поступцима процене ризика и другим активностима, ревизор може користити као ревизијске доказе којим потврђује процену ризика материјално погрешних исказа. Осим тога, приликом спровођења поступака процене ризика, ревизор може доћи до ревизијских доказа о класама трансакција, салдима рачуна или обелодањивањима и одговарајућим тврдњама, као и о ефективности функционисања контрола чак и када ти ревизијски поступци нису специфично планирани као поступци суштинског испитивања или тестови контрола. Ради веће ефикасности такође, ревизор може одлучити да спроведе поступке суштинског испитивања или тестове контрола истовремено са поступцима процене ризика.

A3. Ревизор примењује професионално просуђивање како би утврдио неопходан обим разумевања. Основна одговорност ревизора је да утврди да ли је стечено разумевање довољно за постизање циља који је наведен у ISA. Степен укупног разумевања које се захтева од ревизора за сврхе обављања ревизије је мањи од оног који поседује руководство за потребе управљања ентитетом.

A4. Ризици које треба проценити укључују ризике узроковане како грешком тако и криминалном радњом, а оба случаја су обрађена у овом ISA. Међутим, значај криминалне радње је такав да захтева даље захтеве и смернице које су наведене у ISA 240, и у вези су са поступцима процене ризика и другим активностима неопходним за прикупљање информација које се користе за идентификовање ризика материјално погрешног исказа услед криминалне радње.

A5. Иако се од ревизора захтева да изврши све наведене поступке процене ризика који су описани у параграфу 6 у току процеса стицања потребног разумевања ентитета (видети параграфе 11–24), ревизор није обавезан да спроведе сваки да њих за све аспекте стицања разумевања. Ревизор спроводи и друге ревизијске поступке када прибављене информације могу бити корисне за утврђивање ризика материјалне грешке. На пример, ревизор може:

- размотрити информације прибављене из екстерних извора, као што су извештаји аналитичара, банака или пословних и економских часописа, или регулаторних или финансијских публикација,
- постављати питања екстерном правном саветнику ентитета или стручњацима за процену вредности чије је услуге ентитет користио.

*Испитивање руководства, функције интерне ревизије и других лица у ентитету (видети параграф 6(а))*

A6. Доста информација ревизор прибавља постављањем питања руководству и лицима одговорним за финансијско извештавање. Ревизор такође може да прибави информације постављањем упита функцији интерне ревизије, ако таква функција постоји у ентитету, и другим лицима у ентитету.

A7. Ревизор може прибавити информације, или остварити увид из другачије перспективе за сврхе утврђивања ризика материјалне грешке, као резултат испитивања других запослених лица у ентитету која имају различите степене одговорности. На пример:

- питања постављена лицима овлашћеним за управљање могу помоћи ревизору да боље разуме окружење у којем се припремају финансијски извештаји. У ISA 260 (ревидиран) идентификована је важност ефективне двосмерне комуникације када ревизор прибавља информације од лица овлашћених за управљање;
- питања постављена запосленима укљученим у иницирање, обраду или евидентирање сложених или неубичајених трансакција могу помоћи ревизору при оцењивању прикладности избора и примене одређених рачуноводствених политика;
- питања упућена интерној правној служби се могу односити на тужбе, питања у вези са усклађеношћу са законима и регулативом, сазнањима или сумњама у криминалне радње које утичу на ентитет, гаранције, обавезе после продаје, споразуме (као што су заједничка улагања) са пословним партнерима и значење одредаба уговора;
- питања упућена запосленима у маркетингу или продаји могу се односити на промене у маркетинг стратегијама ентитета, трендовима продаје или уговорним споразумима са купцима;
- питања упућена функцији управљања ризиком (или лицима који врше ту активност) могу да пруже информације о пословним и регулаторним ризицима који могу да утичу на финансијско извештавање;
- питања упућена особљу које одржава информационе системе могу да пруже информације о системским променама, системским или контролним грешкама или друге информације о ризицима који се односе на информациони систем.

A8. Пошто је стицање разумевања о ентитету континуиран, динамички процес, ревизор може да поставља упите током целог ангажовања на ревизији.

A9. Ако ентитет има функцију интерне ревизије, упити одговарајућим лицима из те функције могу да пруже информације које су корисне ревизору да стекне разумевање ентитета и његовог окружења, и да идентификује и процени ризик од материјално значајног погрешног исказа у на нивоу финансијског извештаја и тврдње. Вршећи свој рад, функција интерне ревизије је вероватно дошла до увида у пословање и пословни ризик ентитета, и можда има налазе који су проистекли из тог рада, а који укључују информације о идентификованим недостацима контрола или ризицима а које могу да дају значајан допринос ревизоровом разумевању ентитета, проценама ризика или осталим аспектима ревизије. Упити ревизора се стога постављају без обзира на то да ли ревизор очекује да резултати рада интерне ревизије утичу на природу или време ревизијских поступака који су планирани, или на смањење њиховог обима. Упити од посебног значаја могу да се односе на питања о којима је функција интерне ревизије упознала лица која су овлашћена за управљање и на резултате процеса процене ризика које врши функција интерне ревизије.

A10. Ако се, на основу одговора на упите ревизора, чини да постоје налази који би могли да буду релевантни за финансијско извештавање ентитета и ревизије, ревизор може да сматра прикладним да прочита повезане извештаје функције интерне ревизије. Примери извештаја функције интерне ревизије који могу да буду релевантни укључују стратегију функције, документацију планирања и извештаје припремљене за руководство или лица овлашћена за управљање у којима су описани налази до којих се дошло активностима функције интерне ревизије.

A11. Поред тога, у складу са ISA 240, ако функција интерне ревизије пружа информације ревизору о било каквој стварној, претпостављеној или наводној криминалној радњи, ревизор то узима у разматрање приликом идентификације ризика од материјално погрешног исказа услед криминалне радње.

A12. Одговарајућа лица из функције интерне ревизије којима се постављају упити су лица која, по просуђивању ревизора, имају адекватно знање, искуство и овлашћења, као што су главни руководиоци интерне ревизије или, у зависности од околности, друго особље из функције интерне ревизије. Ревизор такође може наћи за сходно да одржава периодичне састанке са овим лицима.

*Разматрања специфична за ентитете јавног сектора (Видети параграф 6(а))*

A13. Ревизори ентитета јавног сектора често имају додатне одговорности које се односе на интерну контролу и усклађеност са применљивим законима и регулативом. Постављање упита одговарајућим лицима из функције интерне ревизије могу да помогну ревизору у идентификацији ризика од материјално значајне неусклађености са применљивим законима и регулативом, и ризика од недостатака у интерној контроли над финансијским извештавањем.

*Аналитички поступци (видети параграф 6(б))*

A14. Аналитички поступци, спроведени као поступци процене ризика, могу открити аспекте у вези са ентитетом којих ревизор није био свестан и могу помоћи у процени ризика материјално погрешног исказа у сврхе креирања основе за осмишљавање и примену одговора на те процене ризике. У аналитичким поступцима који се примењују као поступци процене ризика користе се финансијске и нефинансијске информације, као што је на пример, однос између прихода од продаје и квадратуре продајног простора или количине продате робе.

A15. Аналитички поступци могу бити корисни приликом идентификације постојања неуобичајених трансакција или догађаја, и износа, односа и трендова који могу указати на питања која утичу на ревизију. Несвакидашње или неочекиване везе које се уоче могу помоћи ревизору да идентификује ризике од материјално погрешних исказа, посебно ризике материјално погрешних исказа која настају услед криминалне радње.

A16. Међутим, када се у таквим аналитичким поступцима користе подаци агрегирани на високом нивоу (што може бити случај са аналитичким поступцима који се обављају као поступци процене ризика), резултати таквих аналитичких поступака дају само опште индикације може ли постојати материјална грешка. Сходно томе, у тим ситуацијама, разматрање других информација прикупљених приликом идентификовања ризика материјално погрешних исказа, заједно са резултатима таквих аналитичких поступака може помоћи ревизору приликом разумевања и процене резултата аналитичких поступака.

*Разматрања која су специфична за мање ентитете*

A17. Нека мањи ентитети не припремају периодичне или месечне финансијске информације које се могу користити у аналитичким поступцима. У таквим околностима, иако ревизор може бити у ситуацији да обави ограничен аналитички поступак за потребе планирања ревизије или да прикупи неке податке кроз постављање питања, ревизор ће можда морати да планира обављање

аналитичких поступака како би идентификовао и проценио ризике материјално погрешног исказа када буде спреман нацрт финансијског извештаја ентитета.

*Посматрање и провера* (видети параграф 6(ц))

A18. Поступцима посматрања и провере се могу подржати питања постављена руководству и другим лицима, али и обезбедити информације о ентитету и његовом окружењу. Такви ревизијски поступци најчешће обухватају посматрање и проверу:

- пословања ентитета;
- документације (као што су пословни планови и стратегије), евиденција и правилника о интерној контроли;
- Извештаја које је припремило руководство (као што су тромесечни извештаји руководства и периодични финансијски извештаји) и лица одговорна за управљање (као што су записници са састанака управног одбора);
- Пословне просторије и постројења ентитета.

*Информације које су прибављене у претходним периодима* (видети параграф 9)

A19. Претходно искуство које ревизор има са ентитетом као и ревизијски поступци који су обављени у претходним ревизијама могу ревизору пружити информације о следећим питањима:

- Ранијим погрешним исказима и да ли су они благовремено исправљени.
- Природи ентитета и његовог окружења, као и интерној контроли ентитета (укључујући и недостатке у интерној контроли).
- Значајним променама које су се десиле у ентитету и његовом пословању у односу на претходни финансијски период, што може помоћи ревизору да стекне довољно разумевања о ентитету како би идентификовао и проценио ризике материјално погрешног исказа.
- Одређене врсте трансакција и други догађаји или салда рачуна (и повезана обелодањивања) у вези са којима је ревизор наишао на потешкоће приликом спровођења неопходних ревизијских поступака, на пример, као последица њихове сложености.

A20. Ревизор треба да утврди да ли су информације прикупљене у претходним периодима и даље релевантне, уколико жели да користи те информације за потребе текуће ревизије. Разлог за ово је чињеница да промене у контролном окружењу, на пример, могу утицати на значај информација прикупљених у претходној години. Како би утврдио да ли су се десиле промене које могу утицати на релевантност тих информација, ревизор може постављати питања и користити друге ревизијске поступке, као што је израда дијаграма тока процеса релевантних система.

*Дискусије у оквиру тима који ради на ангажовању* (видети параграф 10)

A21. Дискусије у оквиру тима који ради на ангажовању поводом осетљивости финансијских извештаја ентитета на материјално погрешне исказе:

- Пружа могућност искуснијим члановима тима, укључујући и партнера на ангажовању, да размене своје ставове и перцепције засноване на њиховом познавању ентитета.
- Омогућава члановима тима који ради на ангажовању да размене информације о пословним ризицима којима је ентитет изложен и о томе како и где финансијски извештаји могу бити осетљиви на материјално погрешан исказ услед криминалне радње или грешке.
- Помаже члановима тима који раде на ангажовању да стекну боље разумевање у поводом могућности постојања материјалне грешке у финансијским извештајима, у одређеним областима које су им додељене, и да схвате како резултати ревизијских поступака које обављају могу утицати на друге аспекте ревизије, укључујући и одлуке о природи, времену и обиму даљих ревизијских поступака.
- Пружа основу на којој чланови тима на ангажовању комуницирају и деле нове информације које су прикупљене у току ревизије, а које могу да утичу на процену ризика материјално погрешног исказа или на ревизијске поступке који су намењени за отклањање тих ризика.

У ISA се наводе додатни захтеви и смернице у вези са дискусијама у оквиру тима на ангажовању о ризицима од криминалне радње.

A22. Као део дискусије у оквиру тима који ради на ангажовању што се захтева параграфом 10, разматрање захтева у погледу обелодањивања дефинисаних применљивим оквиром финансијског извештавања помаже да се у раној фази ревизије идентификује где могу да постоје ризици материјално значајних погрешних исказа у вези са обелодањивањима. Примери питања о којима може да се води дискусија у оквиру тима који ради на ангажовању укључују:



- Промене у захтевима финансијског извештавања који могу довести до значајних нових или ревидираних обелодањивања;
- Промене у окружењу ентитета, финансијским условима или активностима које могу довести до значајних нових или ревидираних обелодањивања, на пример, значајне пословне комбинације у периоду који је обухваћен ревизијом;
- Обелодањивање за које је у прошлости можда било тешко прибавити довољно адекватних ревизијских доказа; и
- Обелодањивања о сложеним питањима, укључујући и она која укључују значајна просуђивања руководства о томе које информације ће бити обелодањене.

A23. Није увек неопходно или практично да се у дискусију укључе сви чланови (на пример, уколико се ревизија обавља на више локација), нити је неопходно да сви чланови тима на ангажовању буду обавештени о свим одлукама до којих се дошло у току консултација. Партнер ангажовања може разматрати питања са кључним члановима тима, укључујући, уколико се то сматра примереним, оне са специјалистичким вештинама и оне који су задужени за ревизију компоненти, а да се при том делегира дискусија са другима, узимајући у обзир обим комуникације који се сматра неопходним за тим на ангажовању. План комуникације, који је договорен са партнером ангажовања може бити од користи.

Разматрања специфична за мање ентитете

A24. Многе ревизије мањег обима се спроводе у потпуности од стране партнера ангажовања (то може бити индивидуални практичар). У таквим ситуацијама партнер ангажовања је, будући да је лично испланирао ревизију, одговоран за разматрање осетљивости финансијских извештаја ентитета на материјално погрешне исказе услед криминалне радње или грешке.

#### **Неопходно разумевање ентитета и његовог окружења, укључујући и интерну контролу у ентитету**

##### **Ентитет и његово окружење**

*Фактори привредне гране, регулаторни и други екстерни фактори* (видети: параграф 11(а))  
Фактори привредне гране

A25. Релевантни фактори привредне гране укључују услове као што је конкурентно окружење, односи добављача и купаца и технолошки развој. Питања која ревизор може узети у разматрање обухватају:

- тржиште и конкуренцију, укључујући потражњу, капацитет и ценовну конкуренцију
- цикличну или сезонску активност
- технологију производње која се односи на производе ентитета
- снабдевање и трошкове енергије.

A26. У привредној грани у којој ентитет послује може доћи до појаве специфичних ризика настанка материјалне грешке који проистичу из природе пословања или степена регулације. На пример, дугорочни уговори могу подразумевати значајне процене поводом прихода и трошкова што може водити појави ризика материјалне грешке. У тим случајевима, ревизор разматра да ли су у тим који ради на ангажовању укључени чланови са одговарајућим знањем и искуством.

Регулаторни фактори

A27. Релевантни регулаторни фактори укључују регулаторно окружење. Регулаторно окружење обухвата, између осталог, применљиви оквир финансијског извештавања и законодавно и политичко окружење. Питања које ревизор такође може размотрити су:

- рачуноводствени принципи и пракса својствени датој привредној грани,
- регулаторни оквир за привредну грану укључујући захтеве за обелодањивањима,
- закони и прописи који значајно утичу на пословање ентитета, укључујући и активности директног надзора,
- опорезивање (корпоративно или друго),
- државне политике које тренутно утичу на пословање ентитета, као што су монетарна политика, укључујући контролу девизног пословања, фискална политика, финансијски подстицаји (на пример, програми државне помоћи), царине и трговинска ограничења,
- еколошки захтеви који утичу на привредну грану и пословање ентитета.

A28. ISA 250 садржи неке посебне захтеве који се односе на законски и правни оквир који је применљив на ентитет или на привредну грану или сектор у ком ентитет послује.

Разматрања која су специфична за ентитете у јавном сектору

A29. У случају ревизије ентитета у јавном сектору, закон, регулатива ли друге надлежности могу утицати на пословање ентитета. Неопходно је размотрити те елементе приликом стицања разумевања ентитета и његовог окружења.

Други екстерни фактори

A30. Примери других екстерних фактора који утичу на ентитет а које ревизор може да размотри су: општи привредни услови, каматне стопе, доступност извора финансирања, инфлација или ревалоризација валуте.

*Природа ентитета* (видети параграф 11(б))

A31. Разумевање природе ентитета омогућава ревизору да разуме питања као што су:

- Да ли ентитет има сложену структуру, на пример са зависним ентитетима или другим компонентама на више локација? Сложене структуре могу често довести до појаве ризика материјално погрешних исказа. Такви проблеми могу бити, питање да ли су гудвил, заједничка улагања, инвестиције, или ентитети посебне намене, рачуноводствено обухваћени на одговарајући начин и да ли је извршено адекватно обелодањивање таквих питања у финансијским извештајима.

- Разумевање власништва и односа између власника и других физичких лица или ентитета такође је значајно приликом одређивања да ли су трансакције између повезаних страна на правиан начин идентификоване и и адекватно обелодањене у финансијским извештајима. ISA 550 садржи додатне смернице за ревизорова разматрања у вези са повезаним странама.

A32. Примери питања која ревизор може разматрати, приликом стицања разумевања природе ентитета, могу бити:

- Пословне активности као што су:
  - природа прихода, производа или услуга и тржишта, укључујући постојање електронске трговине, као што је продаја и маркетиншке активности преко Интернета.
  - обављање пословних активности (на пример, фазе и методи производње, или активности који су изложени ризицима окружења)
  - удруживања, заједничка улагања и активности пренете на трећа стране
  - географска разуђеност и гранска сегментација
  - локација производних постројења, складишта и канцеларија, и локације и количине залиха
  - кључни купци и значајни добављачи роба и услуга (укључујући постојање уговора са синдикатима, пензије и друге бенефиције након завршетка радног века, право на акције или споразуми о подстицајним бонусима и државни прописи који се односе на питања запошљавања)
  - активности и трошкови истраживања и развоја
  - трансакције са повезаним странама
- Инвестиције и инвестиционе активности као што су:
  - планиране или недавно извршене аквизиције или отуђења
  - инвестиције и коришћење хартија од вредности и зајмова
  - капиталне инвестиције
  - инвестиције у ентитете који не спадају у делокруг консолидовања, укључујући партнерства, заједничка улагања и ентитете посебне сврхе
- Финансирање и активности у вези са финансирањем
  - најзначајнији зависни и повезани ентитети, укључујући консолидоване и неконсолидоване структуре
  - структура дуга и повезани услови, укључујући клаузуле уговора, ограничења, гаранције и споразуме о ванбилансном финансирању и уговоре о лизингу
  - крајњи власници (домаћи, страни, пословна репутација и искуство) и повезане стране

- коришћење дериватива

- Финансијско извештавање у пракси:

- рачуноводствени принципи и пракса специфична за привредну грану, укључујући значајне класе трансакција, салда рачуна и повезана обелодањивања у финансијским извештајима специфична за привредну грану (на пример, значајне категорије за банке су зајмови и инвестиције, потраживања и залихе за произвођаче, истраживање и развој за фармацевтске компаније)

- признавање прихода

- рачуноводство фер вредности

- девизна средства, обавезе и трансакције

- рачуноводство за неуобичајене или сложене трансакције укључујући оне у контроверзним или новим областима (на пример, рачуноводство за накнаде у виду акција)

- презентација и обелодањивање финансијског извештаја

A33. Значајне промене у ентитету у односу на претходне периоде може допринети, или изменити ризике материјално погрешних исказа.

Природа ентитета посебне намене

A34. Ентитет посебне намене (понекад се зове и „платформа“ посебне намене) је ентитет који је генерално креиран са уском и јасно дефинисаном наменом, као што је, на пример, издавање у закуп или обезбеђење финансијских средстава или спровођење истраживачких или развојних активности. Овакав ентитет може бити организован као корпорација, труст, повереништво, партнерство или неинкорпорисани ентитет. Ентитет у чије име је основан ентитет посебне намене може пребацити имовину на тај ентитет (на пример, путем трансакције престанка признавања финансијских средстава), добити права да користи имовину тог ентитета, или за њега обавља услуге, док друге стране могу обезбеђивати финансије за ентитет посебне намене. Како је наведено у ISA 550, у неким околностима, ентитет посебне намене може бити повезана страна ентитета.

A35. Оквири финансијског извештавања често укључују детаљан опис услова који су неопходни за постојање односа контроле, или околности под којима се ентитет посебне намене може укључити у консолидацију. Тумачење захтева тих оквира често захтева детаљно познавање релевантних споразума који се односе на ентитет посебне намене.

*Избор и примена рачуноводствених политика ентитета (видети параграф 11(ц))*

A36. Разумевање избора и примене рачуноводствених политика ентитета може обухватати:

- методе које ентитет користи за рачуноводствено обухватање значајних или неуобичајених трансакција,

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

- промене у рачуноводственим политикама ентитета,

- стандарде финансијског извештавања, законе и регулативу која је нова за ентитет и време и начин усвајања релевантних захтева.

*Циљеви и стратегије и релевантни пословни ризици (видети параграф 11(д))*

A37. Ентитет послује у контексту привредне гране, регулаторних и других интерних и екстерних фактора. Да би одговорили на релевантне факторе, руководство ентитета или лица овлашћена за управљање дефинишу циљеве који представљају опште планове ентитета. Стратегије представљају оперативни приступ којим руководство намерава да оствари те циљеве. Стратегије и циљеви ентитета временом се могу мењати.

A38. Пословни ризик је шири појам од појма ризика материјално погрешних исказа у финансијским извештајима, мада укључује и овај ризик. Пословни ризик може проистећи из промена или сложености. Превид потребе за променом може такође довести до ризика. Пословни ризик може настати услед, на пример:

- развоја нових производа или услуга који се могу показати неуспешним,

- неодговарајућег тржишта, које чак и ако је развијено може бити неадекватно да подржи производ или услугу; или

- грешака у производима или услугама које могу довести до настанка обавеза и ризика од лоше репутације.

A39. Разумевање пословних ризика повећава вероватноћу идентификације ризика материјалне грешке, будући да ће већина пословних ризика на крају имати финансијске последице и, на тај начин утицај на финансијске извештаје. Међутим, ревизор нема одговорност идентификовања или процене свих пословних ризика, јер не утичу сви пословни ризици на повећање ризика материјално погрешног исказа.

A40. Примери питања које ревизор може размотрити при стицању разумевања о циљевима, стратегијама и пословним ризицима ентитета који могу довести до ризика материјално погрешних исказа у финансијским извештајима су:

- дешавања у привредној грани (потенцијални релевантни пословни ризик може, на пример, постојати уколико ентитет нема запослене или стручност за прилагођавање променама у привредној грани)

- нови производи и услуге (могући релевантни пословни ризик може, на пример, бити повећање одговорности за производе)

- проширење пословања (могући релевантни пословни ризик може, на пример, бити да тражња није тачно процењена)

- нови рачуноводствени захтеви (могући релевантни пословни ризик може, на пример, бити непотпуна или нетачна примена, или повећани трошкови примене)

- регулаторни захтеви (могући релевантни пословни ризик може, на пример, бити повећање изложености законским санкцијама)

- текући и потенцијални финансијски захтеви (могући релевантни пословни ризик може, на пример, бити прекид финансирања услед немогућности ентитета да испуни захтеве)

- примена ИТ (могући релевантни пословни ризик може, на пример, бити да се системи и процеси не могу ускладити)

- ефекти примене стратегије, посебно сви ефекти који воде успостављању нових рачуноводствених захтева (могући одговарајући пословни ризик може, на пример, бити непотпуно или неодговарајуће спровођење)

A41. Пословни ризик може имати тренутне последице за ризик погрешног исказа у оквиру класе трансакција, салда рачуна и обелодањивања на нивоу тврдње или финансијских извештаја у целини. На пример, пословни ризик настао због смањења броја купаца може довести до повећања ризика настанка материјално погрешног исказа поводом вредновања потраживања. Међутим, исти ризик, посебно у комбинацији са рецесијом у привреди, може имати дугорочне последице, што ревизор узима у обзир када процењује прикладност претпоставке наставка пословања. Ревизорово разматрање, да ли пословни ризик може довести до материјално погрешног исказа, се стога врши у контексту околности ентитета. Примери услова и догађаја који могу указати на ризике материјалне грешке дати су у Прилогу 2.

A42. Руководство обично идентификује пословне ризике и развија приступе за њихово превазилажење. Такав процес процене ризика представља део интерне контроле и размотрен је у параграфу 15 и параграфима А88–А89.

Разматрања специфична за ентитете у јавном сектору

A43. Приликом ревизије ентитета у јавном сектору, на „циљеве руководства“ могу утицати питања везана за јавну одговорност и постојање циљева чији је извор у законима, прописима и другим актима.

*Мерење и преглед финансијских перформанси ентитета (видети параграф 11(е))*

A44. Руководство и друга лица у ентитету прегледају и мере перформансе које сматрају значајним. Мере перформанси, било екстерне или интерне, стварају притисак на ентитет, који може мотивисати руководство да предузме активности ради побољшања пословних перформанси или да доведе до погрешних исказа у финансијским извештајима. Стицање разумевања о мерама перформанси ентитета помаже ревизору при разматрању да ли такви притисци доводе до иницирања активности руководства које могу узроковати повећање ризика материјалне грешке, укључујући и оне који су изазвани криминалном радњом. У ISA 240 дати су детаљни захтеви и смернице у погледу ризика од криминалних радњи.

A45. Мерење и преглед финансијских перформанси ентитета од стране руководства треба разликовати од надзора контрола (размотрено у својству компоненте интерне контроле у параграфима A110–A121) мада се њихове сврхе могу преклапати са:

- Мерењем и прегледом перформанси усмерених на то да ли пословне перформансе задовољавају циљеве које је поставило руководство (или трећа страна).
- Надзором контрола посебно усмерених на ефективно функционисање интерне контроле.

У одређеним случајевима, међутим, индикатори перформанси такође пружају информације које омогућавају руководству да идентификује недостатке интерне контроле.

A46. Примери интерно генерисаних информација које користи руководство за мерење и преглед финансијских перформанси, и које ревизор може размотрити, обухватају:

- кључне индикаторе перформанси (финансијске и нефинансијске) и кључна рачуна, трендове и статистичке податке пословања
- анализе финансијских перформанси по периодима
- буџете, прогнозе, анализу одступања, информације о сегментима и извештаје о перформансама дивизионалних делова или других организационих нивоа
- мере учинака запослених и подстицајне политике награђивања
- поређења перформанси ентитета са перформансама конкурената.

A47. Екстерне стране такође могу мерити и прегледати финансијске перформансе ентитета. На пример, екстерне информације као што су извештаји аналитичара или извештаји агенција за оцену кредитног рејтинга могу ревизору пружити корисне информације за разумевање ентитета и његовог окружења. Такви извештаји се често добијају од ентитета који је предмет ревизије.

A48. Интерна мерења могу истаћи неочекиване резултате или трендове који захтевају даље испитивање од стране руководства ради утврђивања узрока и предузимања корективних активности (укључујући, у одређеним случајевима, благовремено откривање и корекцију грешака). Мере перформанси могу такође указати ревизору на ризик грешке у вези са одређеним информацијама у финансијском извештају. На пример, мерење перформанси може указати на то да ентитет има неуобичајено брз раст или профитабилност у поређењу са растом или профитабилношћу других ентитета у истој привредној грани. Такве информације, посебно у комбинацији са другим чиниоцима као што су бонуси на основу перформанси или стимулативно награђивање, могу указати на могући ризик пристрасности руководства у току припреме финансијских извештаја.

Разматрања специфична за мање ентитете

A49. Мањи ентитети обично немају формалне поступке мерења и прегледа финансијских перформанси. Испитивање руководства може открити да се оно често ослања на одређене кључне индикаторе за оцену финансијских перформанси и предузимање одговарајућих активности. Уколико ово испитивање укаже на непостојање мерења перформанси или прегледа, постоји повећани ризик да погрешни искази неће бити уочени и исправљени.

**Интерна контрола ентитета** (видети параграф 12)

A50. Разумевање интерне контроле помаже ревизору при идентификовању врста могућих погрешних исказа, разматрања фактора који утичу на ризике материјално погрешног исказа и осмишљавање природе, времена и обима даљих ревизијских поступака.

A51. Материјал о интерној контроли је приказан у четири дела:

- Општа природа и карактеристике интерне контроле.
- Контроле које су релевантне за ревизију.
- Природа и степен разумевања релевантних контрола.
- Компоненте интерне контроле.
- Општа природа и карактеристике интерне контроле.

*Општа природа и карактеристике интерне контроле*  
Сврха интерне контроле

A52. Интерна контрола се осмишљава, примењује и одржава ради решавања идентификованих пословних ризика који су претња постизању циљева ентитета у погледу:

- Поузданости финансијског извештавања ентитета;
- Ефективности и ефикасности пословања; и
- Усклађености са применљивим законима и прописима.

Начин на који је интерна контрола осмишљена и примењена разликује се у зависности од величине и сложености ентитета.

Разматрања која су специфична за мање ентитете

A53. Мањи ентитети могу користити мање структурисане и једноставније поступке и процедуре за постизање својих циљева.

Ограничења интерне контроле

A54. Интерна контрола, без обзира колико била ефективна, ентитету може пружити само уверавање у разумној мери о остваривању циљева финансијског извештавања ентитета. На могућност остваривања утичу инхерентна ограничења интерне контроле. Ово укључује реалну могућност погрешних људских процена при одлучивању, као и да се у интерној контроли могу јавити поремећаји услед људских грешака. На пример, може доћи до грешке у осмишљавању или примени контроле. Исто тако, функционисање контроле не мора бити ефективно, као што је случај када се информације креиране за потребе интерне контроле (на пример, извештај о одступањима) не користе ефективно јер лице задужено за преглед информација не разуме њихову сврху или не предузме одговарајуће активности.

A55. Осим тога, контроле се могу заобићи у дослуху двоје или више лица или путем недозвољеног заобилажења интерне контроле од стране руководства. На пример, руководство може закључити допунске споразуме са купцима којима се мењају одредбе и услови стандардних уговора о продаји, што може довести до неодговарајућег признавања прихода. Такође, контроле у софтверском програму које су осмишљене за идентификовање и извештавање о трансакцијама које превазилазе утврђене границе задужења купаца се могу заобићи и онеспособити.

A56. Такође, приликом осмишљавања и примене контрола, руководство може вршити процену природе и опсега контрола које је одлучило да примени, као и природе и опсега ризика које је одлучило да преузме.

Разматрања специфична за мање ентитете

A57. Мањи ентитети често имају мањи број запослених што може ограничити степен праксе сегрегације дужности. Међутим, у мањим ентитетима којима руководи власник, власник-руководилац може бити у могућности да на ефективнији начин врши надзор него што је то случај у неком већем ентитету. Овај надзор може бити компензација за ограничене могућности сегрегације дужности.

A58. С друге стране, власник-руководилац може имати већу могућност да заобиђе контроле јер је систем интерне контроле мање структурисан. Ревизор ово треба да узме у обзир кад идентификује ризике материјално погрешног исказа услед криминалне радње.

Подела интерне контроле на компоненте

A59. Подела интерне контроле на следећих пет компоненти, за потребе примене Међународних стандарда ревизије, пружа ревизорима користан оквир за разматрање начина на који различити аспекти интерне контроле ентитета могу утицати на ревизију:

- (а) контролно окружење,
- (б) процес процене ризика ентитета,
- (ц) информациони систем, укључујући повезане пословне процесе, који је значајан за финансијско извештавање и комуницирање,
- (д) контролне активности,
- (е) надзор над контролама.

Подела не мора обавезно одражавати начин на који ентитет осмишљава, примењује и одржава интерну контролу. Сходно томе, ревизори могу користити различиту терминологију или оквири за описивање различитих аспеката интерне контроле, и утицај контроле на ревизију, у односу на оне коришћене у овом ISA, уз услов да су узете у обзир све компоненте описане у овом ISA.

A60. Материјал којим се објашњава примена у вези са пет компоненти интерне контроле и повезаност са ревизијом финансијског извештаја је приказан у параграфима А77–А121. У Прилогу 1 су дата детаљна објашњења компоненти интерне контроле.

Карактеристике мануелних и аутоматизованих елемената интерне контроле релевантне за ревизорову процену ризика

A61. Систем интерне контроле ентитета обухвата мануелне, а често и аутоматизоване елементе. Карактеристике мануелних и аутоматизованих елемената су значајне са ревизорову процену ризика и даље ревизијске процедуре засноване на томе.

A62. Коришћење мануелних или аутоматизованих елемената у интерној контроли такође утиче на начин на који се трансакције иницирају, евидентирају, обрађују као и на начин извештавања о њима:

- Контроле у мануелном систему могу укључивати поступке као што су одобравање и преглед трансакција, усаглашавања и праћење усаглашености ставки. Алтернативно, ентитет може користити аутоматизоване поступке иницирања, евидентирања, обраде и извештавања о трансакцијама, у ком случају папирну документацију замењују документа у електронском формату.

- Контроле у ИТ системима се састоје од комбинације аутоматизованих контрола (на пример, 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 ефективног функционисања ИТ и аутоматских контрола и обраду изузетних случајева. Када се ИТ користи за иницирање, евидентирање, обраду или извештавање о трансакцијама, или другим финансијским подацима за потребе укључивања у финансијске извештаје, системи и програми могу обухватати контроле које се односе на одговарајуће тврдње за материјално значајне рачуне или могу бити критичан фактор ефективног функционисања мануелних контрола које зависе од ИТ.

Комбинација мануелних и аутоматизованих контрола ентитета се разликује у зависности од природе и сложености коришћења ИТ у ентитету.

A63. У општем случају, ИТ пружа потенцијалне користи повећањем ефикасности и ефикасности интерне контроле ентитета, јер омогућава ентитету да:

- доследно примењује унапред дефинисана пословна правила и обавља сложене обрачуне приликом обраде великих количина трансакција или података;
- повећа ниво правовремености, расположивости и тачности информација;
- омогућава додатне анализе информација,
- повећа способност надгледања перформанси активности ентитета и његових политика и процедура;
- смањи ризик да ће доћи до заобилажења контрола; и
- повећава могућност остваривања ефективне сегрегације дужности спровођењем сигурносних контрола у апликацијама, базама података и оперативним системима.

A64. ИТ такође подразумева и специфичне ризике у вези са интерном контролом ентитета, укључујући:

- ослањање на системе или програме који нетачно обрађују податке, обрађују нетачне податке или обоје;
- неовлашћени приступ подацима који може довести до уништавања података или неовлашћених промена података, укључујући евидентирање недозвољених или непостојећих трансакција, или нетачно евидентирање трансакција. Посебни ризици се могу јавити у случајевима када више корисника има приступ заједничкој бази података;
- могућност да запослени у ИТ сектору стекну привилегије приступа у већем степену од оног неопходног за обављање дужности које су им додељене, чиме се нарушава систем сегрегације дужности;
- неовлашћене промене података у матичним датотекама;
- неовлашћене промене у системима или програмима;
- неизвршавање неопходних измена у системима или програмима;
- неодговарајуће мануелне интервенције;

- могући губитак података или немогућност приступа подацима на тражени начин.

A65. Мануелни аспекти система могу бити подеснији када се захтева просуђивање и селекција, на пример у случају постојања следећих околности:

- велике, неуобичајене или трансакције које се не понављају,
- околности у којима је тешко дефинисати, антиципирати или предвидети грешке,
- у променљивим околностима које захтевају реакције контроле ван делокруга постојеће аутоматизоване контроле,
- при надгледању ефикасности аутоматизоване контроле.

A66. Мануелне контроле спроводе људи и оне зато представљају специфичне ризике за интерну контролу ентитета. Мануелне контроле могу бити мање поуздане од аутоматизованих контрола јер се могу лакше заобићи, занемарити или уклонити, а и осетљивије су на једноставне грешке и пропусте. Доследност примене елемената мануелне контроле се стога не може узети као претпоставка. Мануелни системи могу бити мање подесни за:

- велики број трансакција или трансакције које се понављају или у ситуацијама у којима се аутоматизованим параметрима контроле могу спречити или открити грешке које се могу антиципирати или предвидети;
- контролне активности за које се могу осмислити и аутоматизовати специфични начини спровођења контроле.

A67. Обим и природа ризика интерне контроле се разликују у зависности од природе и карактеристика информационог система ентитета. Стога, при разумевању интерне контроле, ревизор разматра да ли је ентитет на одговарајући начин, установљавањем ефикасних контрола одговорио на ризике који проистичу из коришћења ИТ или мануелних система.

#### *Контроле релевантне за ревизију*

A68. Постоји директна веза између циљева ентитета и контрола које оно примењује ради пружања уверавања у разумној мери о остварењу циљева. Циљеви ентитета, а тиме и контроле, обухватају финансијско извештавање, пословање и усклађеност; међутим, сви ови циљеви и контроле нису релевантни за ревизорову процену ризика.

A69. Фактори који су значајни за ревизорову процену о томе да ли је контрола, појединачно или у комбинацији са другима, релевантна за ревизију могу обухватати и следећа питања:

- Материјалност.
- Значај ризика.
- Величина ентитета.
- Природа посла ентитета, укључујући његову организацију и карактеристике власништва.
- Разноликост и сложеност пословања ентитета.
- Применљиви законски и регулаторни захтеви.
- Околности и применљива компонента интерне контроле.
- Природа и сложеност система који чине део интерне контроле ентитета, укључујући коришћење услужних организација.
- Да ли и на који начин, конкретна контрола, појединачно или у комбинацији са другима, спречава, открива и исправља материјално погрешне исказе.

A70. Контроле потпуности и тачности информација генерисаних у ентитету могу такође бити релевантне за ревизију, уколико ревизор намерава да те информације користи за осмишљавање и спровођење даљих поступака. Контроле које се односе на пословање и усклађеност могу, међутим, да буду значајне за ревизију уколико се односе на податке које ревизор процењује или користи у примени ревизијских поступака.

A71. Интерна контрола над заштитом средстава од неовлашћеног присвајања, коришћења или отуђења може укључивати контроле које се односе на финансијско извештавање и пословне циљеве. Ревизорово разматрање таквих контрола је ограничено на оне које су значајне за поузданост финансијског извештавања.



A72. Ентитет обично има контроле које се односе на циљеве који нису релевантни за ревизију и стога их не треба разматрати. На пример, ентитет се може ослањати на савремени систем аутоматских контрола ради ефикасног и ефективног пословања (као што је систем аутоматских контрола за одржавање реда летења код комерцијалних авио-превозника), али те контроле обично нису релевантне за ревизију. Осим тога, иако се интерна контрола примењује на целокупни ентитет или на све његове пословне јединице или пословне процесе, разумевање интерне контроле које се односи на сваку од пословних јединица и пословних процеса ентитета не мора бити релевантно за ревизију.

Разматрања која су специфична за ентитете у јавном сектору

A73. Ревизори јавног сектора често имају додатне одговорности у вези са интерним контролама, на пример да подносе извештај о усклађености са утврђеним кодексом праксе. Ревизори јавног сектора такође могу бити одговорни за подношење извештаја о поштовању законодавства. Преглед интерних контрола може бити шири и детаљнији.

*Природа и степен разумевања релевантних контрола (видети параграф 13)*

A74. Оцена осмишљености контроле обухвата разматрање да ли контрола, појединачно или у комбинацији са другим контролама ефективно спречава, или открива и исправља материјалне погрешне исказе. Примена контроле подразумева да контрола постоји и да је ентитет користи. Нема много смисла процењивати примену контроле која није ефективна, па се тако прво разматра начин на који је контрола осмишљена. Неодговарајуће осмишљена контрола може представљати материјално значајну слабост интерне контроле.

A75. Поступци процене ризика за сврхе прибављања ревизијских доказа о осмишљености и примени одговарајућих контрола могу укључивати:

- испитивања запослених,
- посматрање примене специфичних контрола,
- проверу докумената и извештаја,
- праћење трансакција које се спроводе путем информационог система значајног за финансијско извештавање.

Спровођење упита само по себи није довољно за испуњење захтеваних циљева.

A76. Стицање разумевања о контролама ентитета није довољно за тестирање ефективности функционисања контрола, уколико не постоји одређена аутоматизација која омогућава доследну оперативност контроле. На пример, прибављање ревизијских доказа о спровођењу мануелне контроле која се врши у одређеном тренутку не пружа ревизијске доказе о ефективности функционисања контроле у другим тренуцима током периода на који се односи ревизија. Стога, због инхерентне доследности ИТ обраде (видети параграф А63), спровођење ревизијских поступака ради утврђивања да ли је примењена аутоматска контрола може служити као тест ефективности функционисања те контроле, зависи од ревизорове процене и тестирања контрола, као што је на пример тестирање контрола измена програма. Тестови ефективности функционисања контрола су шире описани у ISA 330.

*Компоненте интерне контроле – контролно окружење (видети параграф 14)*

A77. Контролно окружење обухвата управљачке и руководеће функције као и ставове, свест и поступке лица одговорних за управљање и руковођење који се односе на интерну контролу ентитета и њен значај. Контролно окружење даје тон организацији, утичући на свест запослених о контроли.

A78. Елементи контролног окружења коју могу бити од значаја приликом стицања разумевања о контролном окружењу су:

(а) комуницирање и спровођење интегритета и етичких вредности – суштински елементи који утичу на ефективност осмишљености, управљања и надгледања контроле;

(б) посвећеност стручности – став руководства о неопходним нивоима стручности за одређена радна места и потребне вештине и знања;

(ц) учешће лица овлашћених за управљање – одлике лица овлашћених за управљање су:

- независност у односу на руководство;
- искуство и углед;
- степен укључености, опсег информације које примају и активности надзора које врше;

◦ прикладност поступака, укључујући и степен у којем се посвећује пажња проблемима и са руководством изналазе одговори на њих, као и њихову везу са интерним и екстерним ревизорима;

(д) филозофија и пословни стил руководства – карактеристике руководства као што су:

- приступ преузимању и управљању пословним ризицима;
- ставови и поступци у вези са финансијским извештавањем;
- ставовима у вези са обрадом информација, рачуноводствене функције и кадровима;

(е) организациона структура – оквир унутар којег се планирају, извршавају, контролишу и прегледају активности ентитета, усмерене ка остварењу његових циљева;

(ф) додељивање овлашћења и одговорности – на који начин се додељују овлашћења и одговорности за пословне активности и како су постављени односи извештавања и хијерархија овлашћења;

(г) политике и пракса људских ресурса – запошљавање, оријентација, обука, оцењивање, саветовање, напредовање, награђивање и корективне мере.

Ревизијски докази и елементи контролног окружења

A79. Ревизор најчешће прибавља релевантне ревизијске доказе комбинацијом упита и других поступака процене ризика, на пример, потврђујући доказе прегледањем или провером докумената. На пример, испитивањем руководства и запослених ревизор може стећи разумевање о начину на који руководство преноси запосленима своје ставове о пословној пракси и етичком понашању. Ревизор утврђује да ли су контроле спроведене тако што разматра, на пример, да ли је руководство донело формални кодекс понашања и да ли поступа у складу са кодексом.

A80. Ревизор такође може да размотри како је руководство одговорило на налазе и препоруке функције интерне ревизије у погледу идентификованих недостатака у интерној контроли који су релевантни за ревизију, укључујући и то како се примењују те мере и да ли су накнадно вредноване од стране функције интерне ревизије.

Ефекат контролног окружења на процену ризика материјално погрешног исказа

A81. Неки елементи контролног окружења ентитета имају прожимајући утицај на процену ризика материјално погрешног исказа. На пример, контролна свест у ентитету је под јаким утицајем лица овлашћених за управљање, јер је једна од њихових улога да буду противтежа притисцима на руководство у вези са финансијским извештајима, који могу проистећи из захтева тржишта или система награђивања. Ефективност начина на који је осмишљено контролно окружење у односу на учешће лица овлашћених за управљање је под утицајем следећих питања:

- У којој мери су независни од руководства и способни да процењују поступке руководства.
- Да ли разумеју пословне трансакције ентитета.
- До које мере процењују да ли су финансијски извештаји припремљени у складу са применљивим оквиром финансијског извештавања, укључујући и то да ли финансијски извештаји укључују и адекватна обелодањивања.

A82. Активан и независан управни одбор може утицати на филозофију и пословни стил вишег руководства у већим ентитетима. Међутим, други елементи могу бити више ограничени у свом утицају. На пример, иако политике и праксе у вези са људским ресурсима усмерене на запошљавање стручних кадрова у финансијама, рачуноводству и одељењу ИТ могу утицати на смањење ризика грешака у обради финансијских информација, не морају утицати на снажну пристрасност највишег руководства у погледу прецењивања добити.

A83. Постојање задовољавајућег контролног окружења може бити позитиван фактор када ревизор процењује ризик материјално погрешног исказа. Међутим, иако то може допринети умањењу ризика криминалних радњи, задовољавајуће контролно окружење не спречава у потпуности њихову појаву. Супротно томе, слабости у контролном окружењу могу ослабити ефективност контрола и бити негативан фактор при ревизоровој процени ризика материјално погрешног исказа, посебно у вези са криминалним радњама. На пример, пропуст руководства да издвоји довољно ресурса за превазилажење ризика безбедности у вези са информационим технологијама може негативно утицати на интерну контролу тако што креира могућност да се у рачунарским програмима или подацима изврше неодговарајуће промене или да се обраде неовлашћене трансакције. Као што је објашњено у ISA 330, контролно окружење је такође под утицајем природе, времена и опсега даљих поступака ревизора.

A84. Контролно окружење само по себи не спречава, нити открива и исправља материјално погрешне исказе. Међутим оно може, утицати на ревизорову процену ефективности других контрола (на пример, надгледање контрола и посебне контролне активности), и на тај начин, утицати и на ревизорову процену ризика материјално погрешног исказа.

Разматрања специфична за мање ентитете

A85. Контролно окружење мањих ентитета се најчешће разликује од оног већих ентитета. На пример, у мањим ентитетима међу лицима овлашћеним за управљање најчешће нема независних или спољних чланова, а руководећу улогу може да врши власник – руководиоца у случају где нема других власника. Природа контролног окружења може такође утицати на значај других контрола, или њихово непостојање. На пример, активно учешће власника – руководиоца може ублажити одсуство сегрегације дужности у малом ентитету; то, међутим, може повећати друге ризике, као што је, на пример ризик заобилажења контрола.

A86. Такође, ревизијски докази за елементе контролног окружења у мањим ентитета не морају бити доступни у облику докумената, посебно када је комуникација између руководиоца и других запослених неформална, али ипак може бити ефективна. На пример, мали ентитети не морају имати писани кодекс понашања, већ, уместо тога, могу развити културу која наглашава значај интегритета и етичког понашања путем усмене комуникације и пратећи пример руководства.

A87. Сходно томе, ставови, свест и поступци руководства и власника – руководиоца су посебно значаја за ревизорово разумевање контролног окружења мањих ентитета.

*Компоненте интерне контроле – поступак процене ризика у ентитету (видети параграф 15)*

A88. Поступак процене ризика ентитета представља основ на коме руководство утврђује ризике којима ће управљати. Уколико поступак одговара околностима, укључујући природу, величину и сложеност ентитета, он помаже ревизору при утврђивању ризика материјално погрешних исказа. Да ли је поступак процене ризика ентитета одговарајући за дате околности је питање процене.

Разматрања која су специфична за мање ентитете (видети параграф 17)

A89. Мала је вероватноћа да ће поступак процене ризика бити успостављен у малом ентитету. У таквим случајевима, вероватније је да ће руководство идентификовати ризике тако што је лично укључено у пословање. Без обзира на околности и даље је неопходно испитивање идентификованих ризика и одговора руководства.

*Компоненте интерне контроле – Информациони систем, укључујући повезане пословне процесе релевантне за финансијско извештавање, као и комуникацију*

*Информациони систем, укључујући повезане пословне процесе релевантне за финансијско извештавање (видети параграф 18)*

A90. Информациони систем, релевантан за циљеве финансијског извештавања, који обухвата рачуноводствени систем, састоји се од поступака и евиденција установљених за сврхе:

- иницирања, евидентирања, обраде и извештавања о трансакцијама ентитета (као и догађајима и условима) и за одржавање евиденција и одговорности за одговарајућа средства, обавезе и капитал.
- решавања нетачне обраде трансакција, на пример, да ли постоји аутоматско „сторнирање” таквих ставки и да ли су те процедуре благовремене.
- обраде и решавања случајева заобилажења или искључивања системских контрола.
- преноса информација од система за обраду трансакција до главне књиге.
- евидентирања и обраде информација које су значајне за финансијско извештавање о догађајима и условима, као што су умањење вредности и амортизација средстава и промене у вези са наплативошћу потраживања; и
- обезбеђивања да информације, које треба обелоданити у складу са применљивим оквиром финансијског извештавања, буду прикупљене, евидентирани, обрађене, сумиране и саопштене у финансијским извештајима на одговарајући начин.

A91. Финансијски извештаји могу да садрже информације које не потичу из главне и помоћних књига. Примери таквих информација могу да укључују:

- Информације које потичу из уговора о лизингу обелодањене у финансијским извештајима, као што су опције обнављања лизинга или одлагања плаћања лизинга.

- Информације обелодањене у финансијским извештајима које потичу из система за управљање ризицима ентитета.
- Информације о фер вредности креиране од стране стручњака ангажованих од стране руководства и обелодањене у финансијским извештајима.
- Информације обелодањене у финансијским извештајима које су добијене из математичких модела или других прорачуна који се користе за процене које су признате или обелодањене у финансијским извештајима, укључујући и информације које се односе на основне податке и претпоставке које су коришћене у овим моделима, као што су:
  - Интерно развијене претпоставке које могу да утичу на користан век средстава; или
  - Подаци, као што су каматне стопе, на које утичу фактори ван контроле ентитета.
- Информације обелодањене у финансијским извештајима о анализи осетљивости изведени помоћу финансијских модела који показује да је руководство размотрило алтернативне претпоставке.
- Информације признате или обелодањене у финансијским извештајима које потичу из пореских пријава и евиденција ентитета.
- Информације обелодањене у финансијским извештајима које су добијене из анализе извршене у циљу подршке процени руководства о способности ентитета да настави да послује у складу са начелом сталности, као што су обелодањивања, уколико их је било, која се односе на идентификоване догађаје или услове који могу да изазову значајну сумњу у способност ентитета да настави са пословањем у складу са начелом сталности.

A92. Разумевање информационог система релевантног за финансијско извештавање у складу са захтевима параграфа 18. овог стандарда (укључујући и разумевање релевантних аспеката тог система који се односе на информације које су обелодањене у финансијским извештајима и које потичу или не потичу из главне и помоћних књига) је предмет професионалног просуђивања ревизора. На пример, одређени износи и обелодањивања у финансијским извештајима ентитета (као што су обелодањивања о кредитном ризику, ризику ликвидности и тржишном ризику) могу да се заснивају на информацијама добијеним од система за управљање ризиком ентитета. Међутим, од ревизора се не захтева да разуме све аспекте система за управљање ризицима, и треба да примени професионално просуђивање да би одредио колико је разумевање потребно.

Евидентирања у књигама (видети параграф 18(ф))

A93. Информациони систем ентитета обично укључује стандардне, рутинске уносе који се континуирано спроводе ради евидентирања трансакција као што су продаја, набавка и исплата готовине у главној књизи, или за евидентирање рачуноводствених процена које периодично врши руководство, као што су промене процена ненаплативости потраживања.

A94. Процес финансијског извештавања ентитета такође обухвата несвакидашње уносе ради евидентирања непериодичних, несвакидашњих трансакција или усаглашавања. Примери таквих уноса обухватају исправке и прилагођавања по основу консолидације и уносе у вези са пословним спајањем или отуђењима или ванредним проценама као што је на пример умањење вредности средстава. У мануелним, „папирним“ системима главне књиге неубичајени, нестандартни уноси могу се утврдити провером књига, евиденција и пратеће документације. Међутим, када се за вођење главне књиге и припрему финансијских извештаја користе аутоматизоване процедуре, такви уноси постоје само у електронском облику и могу се лакше идентификовати применом ревизијских техника уз помоћ рачунара.

Повезани пословни поступци (видети параграф 18)

A95. Пословни процеси ентитета су активности осмишљене за сврхе:

- развоја, набавке, производње, продаје и дистрибуције производа и услуга ентитета;
- обезбеђивања усклађености са законима и прописима; и
- евидентирања информација, укључујући рачуноводствене информације и информације за финансијско извештавање.

Пословни поступци као последицу имају трансакције које се евидентирају, обрађују и о којима се извештава путем информационог система. Разумевање пословних поступака ентитета, што укључује начин на који су настале трансакције, помаже ревизору да схвати информациони систем ентитета који је значајан за финансијско извештавање на начин који одговара околностима тог ентитета.

Разматрања која су специфична за мање ентитете (видети параграф 18)

A96. Информациони системи и одговарајући пословни процеси значајни за финансијско извештавање у малим ентитетима, укључујући релевантне аспекте тог система који се односе на информације које су обелодањене у финансијским извештајима и које потичу или не потичу из главне и помоћних књига, вероватно ће бити мање формални него у великим ентитетима, али њихова улога је једнако значајна. Малим ентитетима, у којима је руководство активно укључено у процес финансијског извештавања, нису потребни опсежни описи рачуноводствених процедура, софистициране рачуноводствене евиденције или писане процедуре. Разумевање информационог система релевантног за финансијско извештавање и процедура ентитета може зато бити једноставније приликом ревизије мањих ентитета, и може се више ослањати на испитивање него на преглед документације. Потреба за стицањем разумевања, међутим, и даље остаје.

Комуницирање (видети параграф 19)

A97. Комуницирање у ентитету, у вези са појединачним улогама и одговорностима у финансијском извештавању и значајних питањима, укључује објашњавање појединачних улога и одговорности које се односе на интерну контролу над финансијским извештавањем. Ово обухвата степен у којем запослени схватају на који начин су њихове активности у информационом систему финансијског извештавања повезане са радом других и начине извештавања о одступањима одговарајућег вишег нивоа у ентитету. Комуникација може да се врши путем приручника о политикама и приручника о финансијском извештавању. Отворени канали комуницирања доприносе извештавању о одступањима као и деловању у вези са њима.

Разматрања специфична за мање ентитете

A98. Комуницирање може бити мање формално и лакше за остваривање у малом ентитету, због мањег броја нивоа одговорности, као и због веће уочљивости и доступности руководства.

*Компоненте интерне контроле – контролне активности* (видети параграф 20)

A99. Контролне активности су политике и процедуре које доприносе обезбеђењу извршења директива руководства; на пример, за сврхе предузимања неопходних активности ради превазилажења ризика који угрожавају остваривање циљева ентитета. Контролне активности, било у ИТ или мануелним системима, имају различите циљеве и примењују се на различите организационе и функционалне нивое. У примере посебних контролних активности спадају оне које се односе на:

- овлашћења,
- преглед перформанси,
- обраду информација,
- физичке контроле,
- сегрегацију дужности.

A100. Контролне активности које су релевантне за ревизију су:

- Оне које се морају тако третирати, будући да су контролне активности које се односе на значајне ризике и оне које се односе на ризике за које нису довољне само суштински поступци да би се прикупило довољно адекватних ревизијских доказа, као што је захтевано параграфима 29 и 30, или

- Оне које се сматрају релевантним на основу процене ревизора.

A101. Ревизорова процена о томе да ли је контролна активност релевантна за ревизију је под утицајем ризика, који је идентификовао ревизор, а који може повећати опасност од материјално погрешног исказа као и од тога да ли ревизор сматра да је прикладно тестирати оперативну ефективност контроле при утврђивању обима суштинског тестирања.

A102. Ревизор ставља нагласак на идентификовање и стицање разумевања о контролним активностима које се односе на области у којима, по ревизоровом мишљењу, постоји већа вероватноћа настанка материјално значајних погрешних исказа. Када се путем више контролних активности остварује исти циљ, није неопходно стећи разумевање сваке од контролних активности која се односи на тај циљ.

A103. Контролне активности релевантне за ревизију могу да укључују контроле постављене од стране руководства које се односе на ризик материјално значајних погрешних исказа у вези са могућношћу да обелодањивања нису припремљена у складу са применљивим оквиром финансијског извештавања, поред контрола које се односе на ризике повезане са салдима рачуна

и трансакцијама. Такве активности контроле могу да се односе на информације које се налазе у финансијским извештајима, а које потичу или не потичу из главне и помоћних књига.

A104. Ревизор разматра сазнања о постојању или одсуству контролних активности, стечена у процесу разумевања других компоненти интерне контроле, при утврђивању да ли је неопходно посветити додатну пажњу стицању разумевања о контролним активностима.

Разматрања која су специфична за мање ентитете

A105. Концепти који се налазе у основи контролних активности у мањим ентитета вероватно ће бити слични онима у већим ентитетима, али се разликује степен формалност њиховог функционисања. Осим тога, мали ентитети могу сматрати да одређене врсте контролних активности нису релевантне због контрола које примењује руководство. На пример, могућност да само руководство одобрава продају на кредит, значајне набавке и могу представљати снажну контролу над тим активностима, умањујући или отклањајући потребу за детаљнијим контролним активностима.

A106. Постоји већа вероватноћа да ће контролне активности које су релевантне за ревизију мањег ентитета бити у вези са главним циклусима трансакција као што су продаја, набавка и трошкови запослених.

Ризици који настају у вези са информационом технологијом (видети параграф 21)

A107. Примена ИТ утиче на начин спровођења контролних активности. Ревизор разматра да ли је ентитет на одговарајући начин одговорио на ризике који проистичу из ИТ, успостављањем ефективних општих ИТ контрола и апликативних контрола. Из перспективе ревизора, контроле над ИТ системима су ефективне када обезбеђују интегритет информација и безбедност података које ови системи обрађују, и укључују ефективне опште ИТ контроле и контроле апликације.

A108. Опште ИТ контроле су политике и процедуре које се односе на разне апликације и подржавају ефективно функционисање апликативних контрола. Ове контроле се примењују на окружења централне јединице, периферне јединице и крајњег корисника. Опште ИТ контроле које обезбеђују интегритет информација и безбедност података најчешће укључују контроле над:

- радом центра података и мреже,
- набавком, изменама и одржавањем системског софтвера,
- изменом програма,
- безбедношћу приступа,
- набавком, развојем и одржавањем апликативних система.

Ове контроле се обично спроводе као одговор на ризике наведене у параграфу А63.

A109. Апликативне контроле су мануелне или аутоматске процедуре које најчешће функционишу на нивоу пословног процеса. Апликативне контроле, по природи, могу бити превентивне или детекционе природе и осмишљене тако да осигурају интегритет рачуноводствених евиденција. Сходно томе, апликативне контроле се односе на поступке покретања, евидентирања, обраде и извештавања о трансакцијама или другим финансијским подацима. Ове контроле доприносе сигурности тврдње да су трансакције настале, да су одобрене и да су потпуно и тачно евидентирани и обрађени. У примере спадају провере измена улазних података и нумеричке секвенцијалне провере које подразумевају и накнадне мануелне обраде по основу извештаја о одступањима или исправке иницијалних уноса података.

*Компоненте интерне контроле – Надзор над контролама (видети параграф 22)*

A110. Надзор над контролама представља процес процене ефективности интерне контроле током времена. Надзор обухвата правовремену процену осмишљености и функционисања контрола и предузимање неопходних корективних активности прилагођених измењеним условима. Руководство врши надзор над контролама путем континуираних активности, засебним процењивањем или комбинацијом ових активности. Континуирани надзор је често садржан у редовним активностима ентитета и подразумева редовне управљачке и надзорне активности.

A111. Надзорне активности руководства могу укључивати коришћење информација стечених путем комуникације са екстерним лицима, на пример, жалбе купаца и коментари регулаторних тела који могу указати на проблеме или истаћи области које треба побољшати.

Разматрања која су специфична за мање ентитете

A112. Руководство често врши надзор контрола на тај начин што је власник-руководилац блиско укључен у операције. На тај начин се често откриву значајна одступања од очекивања и

нетачности у финансијским подацима, што води предузимању корективних активности у погледу контроле.

Функција интерне ревизије ентитета (видети параграф 23)

A113. Ако ентитет има функцију интерне ревизије, стицање разумевања те функције доприноси ревизоровом разумевању ентитета и његовог окружења, укључујући интерну контролу, а посебно улоге коју та функција има у погледу надзора интерне контроле над финансијским извештавањем. Ово разумевање, заједно са информацијама прибављеним путем упита ревизора из параграфа б(а) овог стандарда, такође може да пружи информације које су директно релевантне за ревизорову идентификацију и процену ризика од материјално погрешног исказа.

A114. Циљеви и обим функције интерне ревизије, природа њене одговорности и статус у организацији, укључујући овлашћења и одговорност функције, знатно се разликују у зависности од величине и структуре ентитета и захтева његовог руководства, и где је то применљиво, лица овлашћених за управљање. Ова питања могу да буду назначена у повељи интерне ревизије или опису пројекта.

A115. Одговорности функције интерне ревизије могу укључивати поступке и процене резултата у циљу пружања уверавања руководству и лицима овлашћеним за управљање о осмишљености и ефективности процеса управљања, управљања ризиком и интерне контроле. Ако је тако, функција интерне контроле може да игра важну улогу у надзору интерне контроле над финансијским извештавањем. Међутим, одговорност функције интерне ревизије може бити усмерена на процену економичности, ефикасности и ефективности пословања, што резултира тиме да рад функције не буде у директној вези са финансијским извештавањем ентитета.

A116. Упити које ревизор поставља одговарајућим лицима из функције интерне ревизије у складу са параграфом б(а) овог стандарда помажу ревизору да стекне разумевање природе одговорности функције интерне ревизије. Ако ревизор одреди да су одговорности функције интерне ревизије повезане са финансијским извештавањем ентитета, ревизор може да стекне додатно разумевање активности које су обављене или ће тек бити обављене од стране функције интерне ревизије, прегледом ревизијског плана функције интерне ревизије за тај период и разматрањем тог плана са одговарајућим лицима која су део функције интерне ревизије.

A117. Ако се природа одговорности функције интерне ревизије и активности на пружању уверавања односе на финансијско извештавање ентитета, ревизор може да користи резултате рада функције интерне ревизије да би модификовао природу или време, или да би смањιο обим ревизијских поступака које директно спроводи ревизор за прибављање ревизијских доказа. Ревизори ће бити спремнији да користе резултате рада функције интерне ревизије када се чини, на пример, на основу претходног искуства или поступака процене ризика, да ентитет поседује функцију интерне ревизије која има адекватне и прикладне ресурсе у односу на величину ентитета и природу активности које обавља, и која директно извештава лица која су овлашћена за управљање.

A118. Ако, на основу ревизоровог прелиминарног разумевања функције интерне ревизије, ревизор очекује да користи резултате рада функције интерне ревизије да би модификовао природу или време, или да би смањιο обим ревизијских поступака који се врше, примењује се ISA 610 (ревидиран 2013. године).

A119. Као што је додатно обрађено у ISA 610 (ревидиран 2013. године), активности функције интерне ревизије се разликују од осталих надзорних контрола које могу бити релевантне за финансијско извештавање, као што су прегледи информација управљачког рачуноводства које су осмишљене с циљем да унапреде начин на који ентитет спречава или детектује погрешне исказе.

A120. Успостављање комуникације са одговарајућим лицима из функције интерне ревизије у раној фази ангажовања и одржавање те комуникације током ангажовања, могу да омогуће ефективну размену информација. Тако се ствара окружење у ком ревизор може да буде обавештен о значајним питањима која су идентификована од стране функције интерне ревизије када та питања могу да утичу на рад ревизора. ISA 200 бави се важношћу планирања и вршења ревизија уз примену професионалног скептицизма, укључујући усмеравање пажње на информације које доводе у питање поузданост докумената и одговора на упите који се користе као ревизијски докази. У складу са тим, комуникација са функцијом интерне ревизије током ангажовања може да пружи прилику интерном ревизору да упозна ревизора са тим информацијама. Ревизор је онда у позицији да користи те информације када идентификује и процењује ризик од материјално значајног погрешног исказа.

Извори информација (видети параграф 24)

A121. Већину информација које се користе при надзору генерише информациони систем ентитета. Уколико руководство претпоставља да су ови подаци тачни, али нема основа за такву

претпоставку, такве информације могу садржати грешке које могу навести руководство на погрешне закључке у вези са активношћу надзора. У складу са тим, разумевање:

- извора информација релевантних за активности надзора ентитета, и
- основа по ком руководство сматра да су ове информације поуздане,

је неопходно као део ревизоровог разумевања активности надзора у ентитету, које су саставни део интерне контроле.

#### **Идентификовање и процена ризика материјално погрешног исказа**

*Процена ризика материјално погрешног исказа на нивоу финансијског извештаја (видети параграф 25(а))*

A122. Ризици материјално погрешног исказа на нивоу финансијског извештаја се односе на ризике који су више у вези са финансијским извештајима у целини и потенцијално утичу на многе тврдње. Ризици овакве природе не морају обавезно бити у вези са одређеним тврдњама о класама трансакција, салдима рачуна и обелодањивањима. Они, међутим, представљају околности које могу повећати ризике материјално погрешног исказа на нивоу тврдње, на пример, уколико руководство заобилази интерну контролу. Ризици на нивоу финансијског извештаја могу бити посебно значајни за ревизорово разматрање ризика материјално погрешног исказа изазваног криминалном радњом.

A123. Ризици на нивоу финансијског извештаја могу бити последица неодговарајућег контролног окружења (мада су ови ризици такође повезани и са другим факторима, као што је погоршање економских услова). На пример, слабости као што су недовољна стручност руководства или слаб надзор над припремом финансијских извештаја, могу имати снажан утицај на финансијске извештаје и могу захтевати, као одговор, опсежне активности ревизора.

A124. Стечено разумевање интерне контроле може довести у сумњу могућност спровођења ревизије финансијских извештаја ентитета. На пример:

- Сумње у вези са интегритетом руководства ентитета могу бити толико озбиљне да могу навести ревизора на закључак да је ризик од погрешног исказивања у финансијским извештајима од стране руководства такав да се ревизија не може обавити.

- Сумње у вези са стањем и поузданошћу евиденција ентитета могу навести ревизора да донесе закључак да је мало вероватно да постоји довољно адекватних ревизијских доказа који ће подржати немодификовано мишљење о финансијским извештајима.

A125. У ISA 705 (ревидиран) се наводе захтеви и смернице за утврђивање да ли постоји потреба да ревизор изрази квалификовано мишљење или да се уздржи од изражавања мишљења или је, као што може бити неопходно у неким случајевима, потребно да се ревизор повуче из ангажовања, уколико је повлачење могуће у складу са применљивим законом или регулативом.

*Процена ризика материјално погрешног исказа на нивоу тврдње (видети параграф 25(б))*

A126. Ризици материјално погрешног исказа на нивоу тврдње за класе трансакција, салда рачуна и обелодањивања морају бити размотрени јер то директно помаже у утврђивању природе, времена и опсега даљих ревизијских процедура на нивоу тврдње, који су неопходни да би се прикупило довољно адекватних ревизијских доказа. Приликом идентификовања и процене ризика материјално погрешног исказа на нивоу тврдње, ревизор може закључити да се идентификовани ризици материјално погрешног исказа више односе на финансијске извештаје као целину и потенцијално утичу на многе тврдње.

Коришћење тврдњи

A127. Представљањем да су финансијски извештаји у складу са применљивим оквиром финансијског извештавања, руководство имплицитно или експлицитно износи тврдње у вези са признавањем, мерењем, презентацијом класа трансакција и догађаја, салда рачуна и обелодањивања.

A128. Ревизор може користити тврдње у облику који је претходно наведен у параграфу A129(а)–(б) у наставку, или их изразити друкчије, под условом да су присутни сви наведени аспекти. На пример, ревизор може одлучити да комбинује тврдње о класама трансакцијама и догађајима и повезана обелодањивања са тврдњама о салдима рачуна и повезаним обелодањивањима.

Тврдње о класама трансакција, салдима рачуна и повезаним обелодањивањима

A129. Тврдње које користи ревизор приликом разматрања различитих врста потенцијалних грешака које се могу догодити, се могу сврстати у следеће категорије:



(a) Тврдње о класама трансакција и догађајима, и повезаним обелодањивањима за период чија се ревизија врши:

(i) настанак: евидентирана или обелодањена пословна трансакција или догађај су настали у ентитету, и оне трансакције и догађаји који се односе на њега;

(ii) потпуност: све настале трансакције и догађаји су евидентирани и сва повезана обелодањивања су укључена у финансијске извештаје;

(iii) тачност: износи и други подаци који се односе на трансакцију или догађај тачно су евидентирани, а повезана обелодањивања су прикладно одмерена и описана;

(iv) разграничење: трансакције и догађаји су евидентирани у периоду на који се и односе;

(v) класификација: трансакције и догађаји су евидентирани на одговарајућим рачунима;

(vi) презентација – трансакције и догађаји су прикладно агрегирани или дисагрегирани, и јасно описани, а повезана обелодањивања су релевантна и разумљива у контексту захтева применљивог оквира финансијског извештавања;

(б) Тврдње о салдима рачуна и повезана обелодањивања на крају периода:

(i) постојање: средства, обавезе и капитал постоје на одређени дан;

(ii) права и обавезе: средства или обавезе припадају ентитету на одређени дан;

(iii) потпуност: сва средства, обавезе и учешћа у капиталу су евидентирана и сва повезана обелодањивања су укључена у финансијске извештаје;

(iv) тачност, вредновање и алокација: исправни износи имовине, обавеза и учешћа у капиталу су унети у финансијске извештај, и све корекције вредновања или алокација су прикладно евидентирани, а повезана обелодањивања су прикладно одмерена и описана;

(v) класификација: имовина, обавезе и учешћа у капиталу су евидентирани на одговарајућим рачунима;

(vi) презентација – имовина, обавезе и учешћа у капиталу су прикладно агрегирани или дисагрегирани, и јасно описани, а повезана обелодањивања су релевантна и разумљива у контексту захтева применљивог оквира финансијског извештавања.

Тврдње о осталим обелодањивањима

A130. Ревизор може да користи тврдње описане у параграфу A129(а)–(б), прилагођене по потреби, приликом разматрања различитих врста потенцијалних погрешних исказа до којих може доћи у обелодањивањима која нису директно повезана са евидентираним класама трансакција, догађаја, или салда рачун. Као пример таквог обелодањивања, од ентитета може да се захтева да опише своју изложеност ризицима који произилазе из финансијских инструмената, укључујући и како настају ризици; који су циљеви, политике и процедуре за управљање ризицима; и које су методе које се користе за мерење ризика.

Разматрања специфична за ентитете у јавном сектору

A131. Приликом изношења тврдњи о финансијским извештајима ентитета у јавном сектору, као додаток тврдњама наведеним у параграфу A129(а)–(б), руководство често износи тврдње да су трансакције и догађаји спроведени у складу са законом или регулативом. Такве тврдње могу улазити у делокруг ревизије финансијских извештаја.

*Поступак идентификовања ризика материјално погрешног исказа* (видети параграф 26(а))

A132. Ревизор користи информације које је прикупио поступцима процене ризика, укључујући ревизијске доказе прибављене при процени осмишљености контрола и утврђивању да ли су оне примењене, као ревизијске доказе којима подржава процену ризика. Ревизор користи процену ризика за утврђивање природе, времена и обима даљих ревизијских поступака које треба обавити. Приликом идентификације ризика од материјално погрешног исказа у финансијским извештајима, ревизор примењује професионално просуђивање у складу са ISA 200.

A133. У Прилогу 2 су дати примери услова и догађаја који могу да указују на постојање ризика материјално погрешног исказа, укључујући ризике материјално погрешног исказа који се односе на обелодањивања.

A134. Као што је објашњено у ISA 320, материјалност и ревизијски ризик се разматрају приликом идентификације и процене ризика материјално значајних погрешних исказа у класама трансакција, салдима рачуна и обелодањивањима. Одређивање материјалности од стране ревизора

је предмет професионалног просуђивања, а зависи од ревизорове перцепције потреба корисника финансијских извештаја у вези са финансијским извештавањем.

A135. Ревизорово разматрање обелодањивања у финансијским извештајима приликом идентификације ризика обухвата квантитативна и квалитативна обелодањивања, чије би погрешно исказивање могло да буде материјално значајно (то јест, у начелу, сматра се да је погрешан исказ материјално значајан уколико је разумно очекивати да утиче на економске одлуке корисника које се доносе на основу финансијских извештаја у целини). У зависности од околности ентитета и ангажовања, примери обелодањивања која ће имати квалитативне аспекте и која могу бити релевантна приликом процене ризика материјално значајних грешака укључују следећа обелодањивања:

- Услови ликвидности и дужнички услови ентитета у финансијској кризи.
- Догађаји или околности које су довеле до признавања губитка по основу умањења вредности.
- Кључни извори несигурности процене, укључујући и претпоставке о будућности.
- Природа промене рачуноводствене политике и друга релевантна обелодањивања захтевана применљивим оквиром финансијског извештавања, где се, на пример, очекује да нови захтеви финансијског извештавања имају значајан утицај на финансијску позицију и финансијске перформансе ентитета.
- Аранжмани плаћања по основу акција, укључујући информације о томе како су признати износи одређени, и друга релевантна обелодањивања.
- Повезане стране и трансакције са повезаним странама.
- Анализа осетљивости, укључујући и ефекте промена у претпоставкама које се користе у техникама вредновања са циљем да се омогући корисницима да схвате темељне несигурности одмеравања у основи евидентираног или обелодањеног износа.

Разматрања специфична за мање ентитете

A136. Обелодањивања у финансијским извештајима мањих ентитета могу бити мање детаљна или мање сложена (на пример, неки оквири финансијског извештавања омогућавају мањим ентитетима да обезбеде мањи број обелодањивања у финансијским извештајима). Међутим, то не ослобађа ревизора одговорности за стицање разумевања о ентитету и његовом окружењу, укључујући и интерне контроле које се односе на обелодањивања.

*Контроле које су повезане са тврдњама (видети параграф 26(ц))*

A137. Приликом процена ризика, ревизор може идентификовати контроле које ће вероватно спречити, или открити и исправити, материјално погрешне исказе у одређеним тврдњама. У општем случају, ревизор стиче разумевање контрола и повезује их са тврдњама у контексту процеса и система у којима оне постоје, јер појединачне контролне активности, саме по себи, често не решавају ризик. Често је неопходно више контролних активности, у комбинацији са другим елементима интерне контроле, за превазилажење ризика.

A138. Супротно овоме, одређене контролне активности могу имати посебан утицај на појединачну тврдњу садржану у одређеној класи трансакција или салду рачуна. На пример, контролне активности које ентитет успоставља како би осигурао да запослени правилно врше пребројавање и евидентирање приликом годишњег пописа залиха, директно су повезане са тврдњама постојања и потпуности стања залиха.

A139. Контроле се могу директно или индиректно односити на тврдњу. Што је веза индиректнија, контрола је мање ефективна у спречавању, или откривању и исправљању грешака у тој тврдњи. На пример, преглед извештаја о укупним активностима продаје за одређене продавнице по региону, најчешће се само индиректно односи на тврдњу о потпуности прихода од продаје. Сходно томе, оваква контрола може бити мање успешна у умањењу ризика ове тврдње него контроле које су директније повезане са тврдњом, као што је упаривање отпремница са фактурама.

Материјално погрешни искази

A139. Потенцијални погрешни искази у појединим извештајима и обелодањивањима могу бити оцењени као материјално значајни због своје величине, природе или околности. (видети параграф 26 (д))

*Значајни ризици*

Идентификовање значајних ризика (видети параграф 28)

A140. Значајни ризици се често односе на значајне несвакидашње трансакције и питања просуђивања. Несвакидашње трансакције су трансакције које су нерутинске, било због величине или природе, и које се стога не јављају често. Просуђивања могу обухватати вршење рачуноводствених процена за које постоји значајна неизвесност мерења. Мање је вероватно да ће рутинске, једноставне трансакције, које су предмет систематске обраде узроковати појаву ризика.

A141. Ризици од јављања материјално погрешног исказа могу бити већи за ризике који се односе на значајне несвакидашње трансакције које настају услед:

- већих интервенција руководства да се прецизира рачуноводствено обухватање;
- већих мануелних интервенција при прикупљању и обради података;
- сложених израчунавања или сложених рачуноводствених принципа;
- природе несвакидашњих трансакција које ентитету могу отежати спровођење ефективних контрола над ризицима.

A142. Ризици материјално погрешног исказа могу бити већи за ризике који се односе на значајна питања, која захтевају вршење рачуноводствених процена, које настају услед питања као што су:

- рачуноводствени принципи који се примењују на рачуноводствене процене или признавање прихода могу се различито тумачити;
- неопходна просуђивања могу бити субјективна, сложена или захтевати претпоставке о утицају будућих догађаја, на пример, просуђивања о фер вредности.

A143. У ISA 330 су описане последице за даље ревизијске поступке идентификовања ризика као значајног.

Значајни ризици у вези са ризицима материјално погрешног исказа услед криминалне радње

A144. У ISA 240 су дати даљи захтеви и смернице у вези са идентификовањем и проценом ризика материјално погрешног исказа услед криминалне радње.

Разумевање контрола у вези са значајним ризицима (видети параграф 29)

A145. Иако су ризици који се односе на значајна несвакидашња питања или питања процене ређе предмет рутинских контрола, руководство може применити друге одговоре за такве ризике. Стога, ревизорово разумевање осмишљености и примене контрола значајних ризика који настају услед несвакидашњих питања или процена, укључује и разумевање да ли ће и на који начин руководство одговорити на такве ризике. Такви одговори могу обухватати:

- Контролне активности, као што су преглед претпоставки од стране вишег руководства или стручњака.
- Формализоване поступке процена.
- Одобрења лица овлашћених за управљање.

A146. На пример, када постоје појединачни догађаји, као што је обавештење о значајном судском поступку, разматрање одговора ентитета подразумеваће разматрања да ли су релевантне информације достављене одговарајућим стручњацима (као што су интерни или екстерни правни саветници), да ли је извршена процена потенцијалних ефеката, и предложено обелодањивање датих околности у финансијским извештајима.

A147. У неким случајевима, руководство можда није реаговало на одговарајући начин, спровођењем контрола над значајним ризицима. Непоступање руководства у вези са применом тих контрола је показатељ значајних недостатака у интерној контроли.

*Ризици за које се само суштинским поступцима не може обезбедити довољно адекватних ревизијских доказа (видети параграф 30)*

A148. Ризици материјално погрешног исказа могу бити директно у вези са евидентирањем уобичајених класа трансакција или салда рачуна и припремом поузданих финансијских извештаја. Ово обухвата ризике нетачне или непотпуне обраде који се односе на значајне класе трансакције као што су приход, набавке, готовинске наплате или плаћања.

A149. У случајевима где рутинске свакодневне пословне трансакције често омогућавају високо аутоматизовану обраду, без имало или уз врло мало мануелних интервенција, није увек могуће спровести само суштинске поступке испитивања у вези са одређеним ризиком. На пример, када се значајна количина информација у ентитету електронски генерише, евидентира, обрађује или се о њима извештава, као у интегрисаном систему, ревизор може утврдити да није могуће

осмислити суштинске поступке испитивања које би сами по себи пружили довољно адекватних ревизијских доказа да одговарајуће класе трансакција или салда рачуна нису материјално погрешне. У таквим случајевима:

- ревизијски докази могу бити доступни само у електронском облику, и њихова довољност и адекватност најчешће зависе од ефективности контрола њихове тачности и потпуности;
- могућност појаве, и неоткривања погрешног генерисања или измене информација може бити већа уколико одговарајуће контроле не функционишу ефективно.

A150. Последице на даље ревизијске поступке услед идентификовања таквих ризика су описане у ISA 330.

*Измене процене ризика (видети параграф 31)*

A151. Током ревизије, ревизор може добити информације које се значајно разликују од информација на којима се заснива процена ризика. На пример, процена ризика се може заснивати на очекивању да контроле ефективно функционишу. При спровођењу тестова контрола, ревизор може прибавити доказе да контроле нису функционисале ефективно у периоду релевантном за ревизију. Слично томе, при спровођењу суштинских поступака ревизор може открити грешке чији су износи или учесталост већи него што је предвиђено приликом процене ризика. У таквим околностима, процена ризика не одражава адекватно праве околности у којима се налази ентитет и даље планиране ревизијске процедуре могу бити неефикасне у откривању материјалних погрешних исказа. Видети ISA 330 за даље смернице.

**Документација** (видети параграф 32)

A152. Ревизор треба да, користећи професионално расуђивање, утврди начин на који се ова питања документују. На пример, приликом ревизије малих ентитета документација може бити саставни део ревизијске документације целокупне стратегије и плана ревизије. Слично томе, на пример резултати процене ризика могу бити документовани одвојено, или могу бити документовани као део ревизијске документације даљих поступака. На форму и обим ове документације утичу природа, величина и сложеност ентитета и његове интерне контроле, расположивост информација из ентитета и посебна ревизијска методологија и технологија коришћена током ревизије.

A153. За ентитете који имају једноставно пословање и процесе који се тичу финансијског извештавања, документација може по својој форми бити једноставна и релативно кратка. Није неопходно документовати у целини ревизорово разумевање ентитета и сва питања која се тога тичу. Кључни елементи које ревизор документује укључују оне на којима је ревизор засновао процену ризика материјално погрешног исказа.

A154. Обим документације може такође одражавати искуство и способности чланова тима на ангажовању. Под условом да се увек испуњавају услови наведени у ISA 230, за ревизију коју врше мање искусни чланови тима на ангажовању може бити неопходно више документације како би стекли одговарајуће сазнање о ентитету него што је то случај када ревизију обављају искуснија лица.

A155. За поновне ревизије, одређена документација може бити пренета и ажурирана тако да одликава промене које су се догодиле у пословању и процесима у ентитету.

-----

*Појам „функција интерне ревизије је за сврхе Међународних стандарда ревизије дефинисан у ISA 610 (ревидиран 2013. године), Коришћење резултата рада интерних ревизора, параграф 14(а).*

*ISA 230, Ревизијска документација, параграфи 8–11, и параграф А6.*

*ISA 320, Материјалност у планирању и спровођењу ревизије*

*ISA 240, Одговорност ревизора за разматрање криминалних радњи у ревизији финансијских извештаја, параграфи 12–24.*

*ISA 260 (ревидиран), Комуникација са лицима овлашћеним за управљање, параграф 4(б)*

*Релевантни захтеви су садржани у ISA 610 (ревидиран 2013. године)*

*ISA 240, параграф 19*

*ISA 240, параграф 15.*

*ISA 220, Контрола квалитета ревизије финансијских извештаја, параграф 14.*

*ISA 250, Разматрање примене закона и других прописа у обављању ревизије финансијских извештаја, параграф 12.*

*ISA 550, Повезане стране*

*ISA 550, параграф А7.*

*ISA 330, Ревизорски одговор на процењене ризике*

*ISA 330, параграфи А2–А3.*

*Видети параграфе 19–20 ISA 570 (ревидиран), Начело сталности  
ISA 705 (ревидиран), Модификација мишљења у извештају независног ревизора  
ISA 200 Општи циљеви независног ревизора и спровођење ревизије у складу са Међународним  
стандардима ревизије, параграф 15  
ISA 320, параграф А1*

*ISA 320, параграф 4*

*ISA 330, параграфи 15 и 21.*

*ISA240, параграфи 25–27.*

*ISA 265, Саопштавање недостатака у интерној контроли лицима овлашћеним за управљање и  
руководству, параграф А7.*

*ISA 330, параграф 8.*

*ISA 300, Планирање ревизије финансијских извештаја, параграфи 7 и 9.*

*ISA 330, параграф 28.*

## **Прилог 1**

(видети параграфе 4(ц), 14–24, А77–А121)

### **Компоненте интерне контроле**

1. У овом прилогу су детаљније описане компоненте интерне контроле, као што је наведено у параграфима 4(ц), 14–24 и А77–А121, и начин на који су повезани са ревизијом финансијских извештаја.

### **Контролно окружење**

2. Контролно окружење обухвата следеће елементе:

(а) *Комуницирање и подстицање интегритета и етичких вредности.* Ефективност контрола не може бити већа од интегритета и етичких вредности људи који их стварају, примењују и надгледају. Интегритет и етичко понашање су производ етичких и стандарда понашања ентитета, начина на који се они саопштавају и како се у пракси подржавају. Ту спадају мере руководства предузете ради отклањања или смањивања подстицаја и искушења који могу подстаћи запослене да се баве непоштеним, незаконитим или неетичким делима. Такође подразумевају саопштавање запосленима вредности и стандарда понашања путем изјава о политици и кодексу понашања као и личним примером;

(б) *Посвећеност стручности.* Стручност обухвата знање и вештине неопходне за обављање задатака који дефинишу посао појединца;

(ц) *Учешће лица овлашћених за управљање.* На свест о контроли ентитета значајно утичу лица овлашћена за управљање. Значај одговорности лица овлашћених за управљање препознат је у кодексу праксе и другим прописима или упутствима израђеним за потребе лица овлашћених за управљање. У остале одговорности лица овлашћених за управљање спадају надгледање осмишљености и ефективног функционисања надзорних процедура и процеса за проверу ефективности интерне контроле ентитета;

(д) *Филозофија и пословни стил руководства.* Филозофија и пословни стил руководства обухватају велики број карактеристика. Те карактеристике могу укључивати: приступ руководства преузимању и надгледању пословних ризика, ставове и поступке руководства у вези са финансијским извештавању (конзервативан или агресиван став при избору расположивих алтернативних рачуноводствених принципа и савесност и конзерватизам при вршењу рачуноводствених процена);

(е) *Организациона структура.* Успостављање одговарајуће организационе структуре укључује разматрање о кључним областима овлашћења и одговорности и одговарајуће линије извештавања. Подесност организационе структуре ентитета делимично зависи од његове величине и природе његових активности;

(ф) *Додељивање овлашћења и одговорности.* Овај фактор подразумева начин на који се додељују овлашћења и одговорности за пословне активности и како се успостављају везе у извештавању и хијерархија овлашћења. Осим тога, односи се на политике и комуницирање усмерено на обезбеђење да сви запослени схватају циљеве ентитета, знају како су њихови појединачни поступци међусобно повезани и како доприносе тим циљевима и препознају како и за шта ће бити одговорни;

(г) *Политике и праксе људских ресурса.* Политике и праксе људских ресурса се односе на: запошљавање, оријентацију, обуку, оцењивање, саветовање, напредовање, награђивање и допунске мере. На пример, стандарди за запошљавање најстручнијих појединаца – са нагласком на образовању, ранијем радном искуству, ранијим резултатима и доказима о интегритету и етичком понашању – показују посвећеност ентитета стручним и људима достојним поверења. Политике обуке, које прописују будуће улоге и одговорности и укључују праксе као што су обуке и семинари, приказују очекиване нивое учинака и понашања. Напредовања на основу периодичног

оцењивања перформанси показују посвећеност ентитета напредовању стручних запослених на више нивое одговорности.

#### **Процес процене ризика ентитета**

3. За сврхе финансијског извештавања, процес процене ризика ентитета укључује начин на који руководство идентификује ризике значајне за састављање финансијских извештаја, у складу са применљивим оквиром финансијског извештавања ентитета, процењује њихов значај, као и вероватноћу њиховог јављања и доноси одлуку о мерама које предузети за одговор и управљање ризицима. На пример, процес процене ризика ентитета може дефинисати начин на који ентитет разматра вероватноћу неевидентирања трансакција или идентификује и анализира значајне процене евидентиране у финансијским извештајима.

4. Ризици значајни за финансијско извештавање укључују екстерне и интерне догађаје и околности које се могу јавити и негативно утицати на способност ентитета да започне, евидентира, обради и саопшти финансијске податке који су у складу са изјавама руководства у финансијским извештајима. Руководство такође иницира планове, програме или мере за превазилажење посебних ризика или може донети одлуку да прихвати ризик због трошкова или других разлога. Ризици се могу јавити или променити због околности као што су:

- *промене оперативног окружења*. Промене у регулаторном или оперативном окружењу могу довести до промена у конкурентским притисцима и значајно различитих ризика;
- *новозапослени радници*. Новозапослени радници могу имати другачији приступ или разумевање интерне контроле;
- *нови или преправљени информациони системи*. Значајне и брзе промене у информационим системима могу променити ризик који се односи на интерну контролу;
- *брз раст*. Значајно и брзо ширење пословања може оптеретити контролу и повећати ризик јављања недостатака у контроли;
- *нова технологија*. Увођење нових технологија у производне процесе или информационе системе може променити ризик који се односи на интерну контролу;
- *нови пословни модели, производи или активности*. Улазак у пословне области или трансакције у којима ентитет има мало искуства може узроковати појаву нових ризика који се односе на интерну контролу;
- *корпоративна реструктурирања*. Реструктурирања могу бити праћена смањењем броја запослених и променама у надзору и одвајању дужности што може променити ризик који се односи на интерну контролу;
- *ширење пословања у иностранству*. Ширење и стицање пословања у иностранству носи нове и често јединствене ризике који могу утицати на интерну контролу, на пример, додатне или промене ризике девизних трансакција;
- *нови стандарди из области рачуноводства*. Усвајање нових рачуноводствених принципа или промене рачуноводствених принципа могу утицати на ризике приликом припреме финансијских извештаја.

#### **Информациони систем, укључујући одговарајуће пословне процесе, значајне за финансијско извештавање и комуницирање**

5. Информациони систем састоји се од инфраструктуре (физичких и хардверских компоненти), софтвера, људи, процедура и података. Многи информациони системи обимно користе информациону технологију (ИТ).

6. Информациони систем релевантан за циљеве финансијског извештавања, који укључује систем финансијског извештавања, састоји се од метода и евиденција које:

- препознају и евидентирају све валидне трансакције;
- благовремено описују трансакције уз довољно детаља, да би се омогућила правилна класификација трансакција за финансијско извештавање;
- мере вредност трансакција на начин који омогућава евидентирање њихове одговарајуће новчане вредности у финансијским извештајима;
- утврђују период у којима су се трансакције догодиле ради омогућавања евидентирања трансакција у одговарајућем рачуноводственом периоду;
- тачно презентују трансакције и одговарајућа обелодањивања у финансијским извештајима.

7. Квалитет информација које је произвео систем утиче на способност руководства да донесе одговарајуће одлуке управљање и контролисање активности ентитета и да припреми поуздане финансијске извештаје.

8. Комуницирање обезбеђује разумевање појединачних улога и одговорности које се односе на интерну контролу финансијског извештавања. Комуницирање може да се врши путем приручника о политици, приручника о рачуноводственом и финансијском извештавању и

меморандума. Такође, комуницирање се може вршити електронски, усмено и кроз активности руководства.

### **Контролне активности**

9. У општем случају, контролне активности које могу бити значајне за ревизију могу се поделити на политике и процедуре које се односе на:

- *прегледе перформанси.* Ове контролне активности обухватају прегледе и анализе стварних перформанси у односу на буџете, прогнозе и перформансе из претходног периода; међусобно повезивање различитих скупова података – пословних или финансијских, заједно са анализама веза и истражитељским и корективним мерама; поређење интерних података са екстерним изворима информација, и преглед перформанси функција или активности.

- *обраду информација.* Две обимне групе контролних активности информационих система су контроле апликација и опште ИТ контроле које представљају политике и процедуре које се односе на многе апликације и подржавају ефективно функционисање контрола апликације обезбеђујући континуирано и правилно функционисање информационих система. У примере контрола апликација спадају провера аритметичке тачности евиденција, вођење и преглед рачуна и пробних биланса, аутоматске контроле као што су провере ради исправки улазних података и провере нумеричког низа и прегледи извештаја о одступањима. Примери ових општих ИТ контрола су: контроле промене програма, контроле које ограничавају приступ програмима и подацима, контроле над имплементацијом нових пакета апликативног софтвера и контроле над системским софтвером који ограничава приступ или надгледа коришћење услужних програма система који могу изменити финансијске податке или евиденције без остављања ревизорског трага;

- *физичке контроле.* Ове контроле обухватају:

- физичку безбедност имовине, укључујући одговарајуће заштите и безбедност приступа имовини и евиденцијама;

- одобрење за приступ рачунарским програмима или датотекама података;

- периодично бројење и поређење са износима приказаним у контролним евиденцијама (на пример, поређење избројане готовине, хартија од вредности и залиха са рачуноводственим евиденцијама).

Степен у којем су за поузданост припреме финансијског извештаја, а тиме и ревизије, значајне физичке контроле, чији је циљ спречавање крађе имовине, зависи од околности као на пример, да ли је имовина високо осетљива на могућност злоупотребе:

- *сегрегација дужности.* Додељивање различитим лицима одговорности за одобравање трансакција, евидентирања трансакција и надзор над средствима треба да умањи могућности да се било којој особи дозволи да буде у позицији и да изврши и да прикрије грешке или криминалне радње, током уобичајеног вршења дужности.

10. Одређене контролне активности могу зависити од постојања одговарајућих политика на вишем нивоу, које усваја руководство или лица овлашћена за управљање. На пример, контроле овлашћења могу се делегирати према утврђеним упутствима, као што су инвестициони критеријуми које успостављају лица овлашћена за управљање; алтернативно, нерутинске трансакције као што су велике набавке захтевају нарочито висок ниво одобрења, укључујући у неким случајевима одобрење акционара.

### **Надзор над контролама**

11. Значајна одговорност руководства је да успостави и одржава интерну контролу на сталној основи. Надзор над контролама од стране руководства подразумева разматрање да ли оне функционишу како је планирано и да ли су оне прилагођене на начин који одговара променама услова. Надзор над контролама може обухватати активности као што су провера руководства да ли су правовремено припремљена усаглашавања са банком, оцена интерних ревизора да ли запослени у продаји поштују политике ентитета о условима купопродајних уговора и надгледање поштовања етичких или политика пословне праксе ентитета од стране правне службе. Надзор се обавља и ради потврђивања да контроле континуирано ефективно функционишу. На пример, уколико се не надгледају правовременост и тачност усаглашавања са банком, запослени ће вероватно престати да их усаглашавају.

12. Интерни ревизори или запослени који обављају сличне функције доприносе надзору контрола ентитета путем засебних процена. Они редовно пружају информације о функционисању интерне контроле, посвећујући посебну пажњу оцењивању осмишљености и функционисања интерне контроле. Они саопштавају информације о снагама и слабостима и дају препоруке за унапређење интерне контроле.

13. Активности надзора могу укључивати коришћење информација из комуникација са екстерним странама, које могу указати на проблеме и упутити на области које треба побољшати. Купци имплицитно потврђују податке фактуре плаћањем фактура или подношењем жалби на фактуре. Поред тога, регулаторна тела могу комуницирати са ентитетом у вези са питањима која

утичу на функционисање интерне контроле, на пример, комуникацијом у вези инспекција спроведених од стране регулаторних агенција за банке. Такође, у обављању активности надзора, руководство може разматрати саопштења екстерних ревизора која се односе на интерну контролу.

## **Прилог 2**

(видети параграфе A41, A133)

### **Услови и догађаји који могу указивати на ризике материјално погрешног исказа**

У наставку текста су наведени примери услова и догађаја који могу указивати на постојање ризика материјално погрешног исказа у финансијским извештајима. Дати примери обухватају велики број услова и догађаја; међутим, нису сви услови и догађаји значајни за свако ревизорско ангажовање, а листа примера није коначна:

- Пословање у регионима који су економски или привредно нестабилни, на пример, земље са значајном девалвацијом валуте или привреде са високом инфлацијом.
- Пословање на нестабилним тржиштима, на пример, трговање „фјучерсима“.
- Пословање које је изложено високом степену сложене регулације.
- Питања у вези са одржањем континуитета пословања и ликвидности, укључујући губитак значајних клијената и купаца.
- Ограничења у вези са расположивошћу капитала и кредита.
- Промене у грани у којој ентитет послује.
- Промене у ланцу снабдевања.
- Развој или понуда нових производа или услуга, или прелазак на нове пословне линије.
- Проширење на нове локације.
- Промене у ентитету као што су велика припајања или реорганизације или други несвакидашњи догађаји.
- Постојање ентитета или пословних сегмената који ће вероватно бити продати.
- Сложена удруживања и заједничка улагања.
- Коришћење ванбилансног финансирања, ентитета за посебну сврху и других сложених финансијских споразума.
- Значајне трансакције са повезаним странама.
- Недостатак запослених одговарајуће стручности за послове рачуноводства и финансијског извештавања.
- Промене у кључним кадровима, укључујући одлазак кључних руководилаца.
- Слабости у интерној контроли, посебно оне које руководство не решава.
- Подстицаји руководству и запосленима да учествују у финансијском извештавању у криминалне сврхе.
- Неусклађености између ИТ стратегије и пословних стратегија ентитета.
- Промене ИТ окружења.
- Увођење нових значајних ИТ система који се односе на финансијско извештавање.
- Испитивање послова или финансијских резултата ентитета од стране регулаторних или државних тела.
- Раније грешке, историја грешака или значајан износ исправки на крају периода.
- Значајан износ нерутинских или несистематских трансакција, укључујући трансакције у оквиру групе и велике трансакције прихода на крају периода.
- Трансакције које су евидентирани на основу намере руководства, на пример рефинансирање дуга, актива која ће бити продата и класификација утрживих хартија од вредности.
- Примена нових рачуноводствених стандарда.



- Рачуноводствена мерења која укључују сложене процесе.
- Догађаји или трансакције који укључују значајну неизвесност у мерењу, укључујући рачуноводствене процене и повезана обелодањивања.
- Изостављање или прикривање значајних информација у обелодањивањима.
- Нерешене парнице и потенцијалне обавезе, на пример у вези са продајном гаранцијом, финансијском гаранцијом и очувањем животне средине.

## **МЕЂУНАРОДНИ СТАНДАРД РЕВИЗИЈЕ 320 МАТЕРИЈАЛНОСТ У ПЛАНИРАЊУ И СПРОВОЂЕЊУ РЕВИЗИЈЕ**

(Стандард важи за ревизије финансијских извештаја за периоде који почињу 15. децембра 2009. године, или касније)

### **САДРЖАЈ**

*Параграф*

#### **Увод**

Делокруг овог ISA 1

Материјалност у контексту ревизије 2–6

Датум ступања на снагу 7

#### **Циљ 8**

#### **Дефиниција 9**

#### **Захтеви**

Утврђивање материјалности и материјалности перформансе приликом планирања ревизије 10–11

Ревидирање током ревизијског поступка 12–13

Документација 14

#### **Примена и остала објашњења**

Материјалност и ревизијски ризик А1

Материјалност у контексту ревизије А2

Утврђивање материјалности и материјалности перформансе приликом планирања ревизије А3–А13

Ревидирање у току ревизије А14

Међународни стандард ревизије (ISA) 320, *Материјалност у планирању и спровођењу ревизије* треба тумачити у контексту ISA 200 *Општи циљеви независног ревизора и спровођење ревизије у складу са Међународним стандардима ревизије*

### **Увод**

#### **Делокруг овог ISA**

1. Овај Међународни стандард ревизије (ISA) се бави одговорношћу ревизора у погледу примене концепта материјалности приликом планирања и спровођења ревизије финансијских извештаја. У ISA 450 се наводи на који начин се примењује материјалност приликом процене ефеката идентификованих погрешних исказа на ревизију и неисправљених погрешних исказа, уколико их има, на финансијске извештаје.

#### **Материјалност у контексту ревизије**

2. Оквири финансијског извештавања се у контексту припреме и презентације финансијских извештаја често баве концептом материјалности (материјалне значајности). Иако се оквири финансијског извештавања могу бавити материјалношћу на различите начине, они се првенствено баве објашњавањем да се:

- Погрешни искази, укључујући и изостављања сматрају материјалним уколико се у разумној мери може очекивати да, појединачно или збирно, утичу на економске одлуке корисника које се заснивају на финансијским извештајима;
- Процене о материјалности врше у светлу постојећих околности, и да на њих такође утиче величина или природа погрешног исказа, или комбинација ова два фактора; и
- Процене о питањима које су од материјалног значаја за кориснике финансијских извештаја се заснивају на разматрању уобичајених потреба за финансијским информацијама корисника као групе. Могући ефекти погрешних исказа на специфичне појединачне кориснике, чије потребе могу у великој мери да варирају, нису разматрани.

3. Такво разматрање, уколико је присутно у применљивом оквиру финансијског извештавања, представља референтни оквир ревизору при утврђивању материјалности за ревизију. Уколико применљиви оквир финансијског извештавања не укључује разматрање концепта материјалности, карактеристике из параграфа 2 за ревизора представљају тај референтни оквир.

4. Утврђивање материјалности је предмет професионалног расуђивања ревизора, као и ревизорове процене о томе које финансијске информације су потребне корисницима финансијских извештаја. У овом контексту се очекује да ревизор претпостави да корисници:

(а) Имају одговарајуће знање пословних и економских активности и рачуноводства, као и спремност да проуче информације дате у финансијским извештајима с одговарајућом марљивошћу;

(б) Разумеју да су финансијски извештаји припремљени, презентовани и да је ревизија извршена до нивоа материјалности;

(ц) Препознају неизвесности у вези са мерењем износа на основу процена, претпоставки или разматрања будућних догађаја, и

(д) Доносе разумне економске одлуке на основу информација у финансијским извештајима.

5. Ревизор примењује концепт материјалности приликом планирања и спровођења ревизије, као и у процени ефеката који идентификовани погрешни искази имају на ревизију и неисправљени погрешни искази, уколико их има, на финансијске извештаје, као и на формирање мишљења у извештају ревизора. (видети параграф А1)

6. Приликом планирања ревизије, ревизор доноси одлуку који погрешан исказ ће се сматрати материјалним. Ове процене представљају основу за:

(а) Утврђивање природе, времена и обима поступака процене ризика;

(б) Идентификовање и процену ризика материјално погрешних исказа; и

(ц) Утврђивање природе, времена и обима даљих ревизијских поступака.

Материјалност која се установи приликом планирања ревизије не мора обавезно да одражава износ испод којег ће се сви неисправљени погрешни искази, појединачно или збирно, сматрати нематеријалним. Околности у вези са неким погрешним исказима могу навести ревизора да их процени као материјалне, чак и ако су испод нивоа материјалности. Није практично успоставити ревизијске поступке за откривање свих погрешних исказа који се само због своје природе могу сматрати материјалним. Међутим, разматрање природе потенцијалних погрешних исказа у обелодањивањима је релевантно за осмишљавање ревизијских поступака који представљају одговор на ризике материјално погрешних исказа. Поред тога, када врши процену ефеката свих неисправљених погрешних исказа на финансијске извештаје, ревизор треба да разматра не само величину већ и природу неисправљених погрешних исказа, и конкретне околности у којима су они настали. (видети параграф А2)

#### **Датум ступања на снагу**

7. Овај ISA важи за ревизије финансијских извештаја за периоде који почињу 15. децембра 2009. године или касније.

#### **Циљ**

8. Циљ ревизора је да правилно примени концепт материјалности приликом планирања и спровођења ревизије.

#### **Дефиниција**

9. За потребе Међународних стандарда ревизије, материјалност перформанси представља износ или износе које је одредио ревизор на нивоу нижем од материјалног значаја одређеног за финансијске извештаје у целини како би се на одговарајуће низак ниво свела вероватноћа да ће збир некоригованих и непримећених погрешних исказа бити већи од материјалног значаја за финансијске извештаје у целини. Ако је применљиво, материјалност перформанси се такође односи на износ или износе које је одредио ревизор на нивоу нижем од нивоа материјалног значаја за поједине класе трансакција, салда на рачунима или обелодањивања.

#### **Захтеви**

#### **Утврђивање материјалности и материјалности перформансе приликом планирања ревизије**

10. Приликом осмишљавања опште ревизијске стратегије, ревизор треба да утврди материјалност за финансијске извештаје у целини. Уколико, у конкретним условима у којима се налази ентитет, постоји једна или више трансакција, салда рачуна или обелодањивања за које се може очекивати да повезани погрешни искази, који су мањи од износа материјалности за финансијске извештаје као целину, утичу на економске одлуке корисника које су засноване на

финансијским извештајима, ревизор треба да утврди ниво или нивое материјалности које треба применити на ове конкретне класе трансакција, салда рачуна и обелодањивања. (видети параграфе А3–А12)

11. Ревизор треба да утврди материјалност перформансе за потребе процене ризика материјално погрешног исказа и утврђивање природе, времена и обима даљих ревизијских поступака. (видети параграф А13)

#### **Ревидирање током ревизијског поступка**

12. Ревизор треба да ревидира материјалност финансијских извештаја у целини (и уколико је то применљиво, ниво или нивое материјалности за посебне класе трансакција, салда на рачуну и обелодањивања) у случају да у току ревизије дође до информација које би довеле до тога да ревизор иницијално одреди други износ (или износе). (видети параграф А14)

13. Уколико ревизор утврди да је нижа материјалност за финансијске извештаје у целини (и уколико је то применљиво, нижи ниво или нивои материјалности за посебне класе трансакција, салда рачуна и обелодањивања) адекватнија уместо првобитно утврђене, ревизор треба да одлучи да ли је неопходно да се ревидира материјалност перформанси, и да ли су природа, време и обим даљих ревизијских поступака и даље одговарајући.

#### **Документација**

14. У ревизијску документацију ревизор треба да укључи следеће износе и факторе који су коришћени приликом њиховог утврђивања:

(а) Материјалност за финансијске извештаје у целини (видети параграф 10);

(б) Уколико је то применљиво, ниво или нивое материјалности за посебне класе трансакција, салда на рачуну и обелодањивања (видети параграф 10);

(ц) Материјалност перформансе (видети параграф 11);

(д) Сва ревидирања ставки (а)–(ц) извршена током ревизије (видети параграфе 12–13)

\* \* \*

#### **Примена и остала објашњења**

##### **Материјалност и ревизијски ризик** (Видети: Параграф 5)

А1. Приликом спровођења ревизије финансијских извештаја, општи циљ ревизора је стицање уверавања у разумној мери о томе да финансијски извештаји у целини не садрже материјално погрешне исказе, било да су они последица криминалне радње или грешке, на тај начин омогућујући ревизору да искаже мишљење да ли су финансијски извештаји припремљени, по свим материјално значајним питањима, у складу са применљивим оквиром финансијског извештавања; и да у складу са налазима ревизора извести и изврши саопштавања о финансијским извештајима у складу са Међународним стандардима ревизије. Ревизор стиче уверавање у разумној мери прикупљањем довољно адекватних ревизијских доказа, како би се ревизијски ризик свео на прихватљиво низак ниво. Ревизијски ризик је ризик да ревизор изрази неодговарајуће ревизијско мишљење када у финансијским извештајима постоје материјално погрешни искази. Ревизијски ризик је функција ризика материјално погрешног исказа и детекционог ризика. Материјалност и ревизијски ризик се разматрају током ревизије, посебно приликом:

(а) Идентификовања и процене ризика материјално погрешног исказа;

(б) Утврђивања природе, времена и обима даљих ревизијских поступака; и

(ц) Процена утицаја неисправљених погрешних исказа, уколико их има, на финансијске извештаје као и на формирање мишљења у извештају ревизора.

##### **Материјалност у контексту ревизије** (Видети: Параграф 6)

А2. Идентификација и процена ризика од материјално погрешних исказа укључује коришћење професионалног просуђивања да се идентификују те класе трансакција, салда рачуна и обелодањивања, укључујући и квалитативна обелодањивања чије погрешно исказивање може бити материјално значајно (то јест, у начелу, сматра се да је погрешан исказ материјално значајан уколико је разумно очекивати да утиче на економске одлуке корисника које се доносе на основу финансијских извештаја у целини). Приликом разматрања да ли погрешно исказивање чињеница у квалитативном обелодањивању може бити материјално значајно, ревизор може да идентификује релевантне факторе као што су:

- Околности у којима се налази ентитет у датом периоду (на пример, ентитет је можда започео значајну пословну комбинацију током датог периода).

- Применљиви оквир финансијског извештавања, укључујући промене у њему (на пример, нови стандард финансијског извештавања може да захтева нова квалитативна обелодањивања која су од значаја за ентитет).

- Квалитативна обелодањивања која су важна за кориснике финансијских извештаја због природе ентитета (на пример, обелодањивања ризика ликвидности могу бити важна за кориснике финансијских извештаја финансијских институција).

### **Утврђивање материјалности и материјалности перформансе приликом планирања ревизије**

*Разматрања која су специфична за ентитете јавног сектора (видети параграф 10)*

A3. У случају ентитета јавног сектора, законодавац и регулаторна тела су често примарни корисници финансијских извештаја. Штавише, финансијски извештаји се могу користити за доношење одлука које нису економске природе. Утврђивање материјалности за финансијске извештаје у целини (и уколико је то применљиво, нивоа материјалности за одређене класе трансакција, салда рачуна и обелодањивања) приликом ревизије финансијских извештаја ентитета јавног сектора је под утицајем закона, регулативе и других прописа, као и под утицајем потреба законодавне власти за финансијским информацијама и јавности у вези са програмима јавног сектора.

*Коришћење полазних вредности (репера) у одређивању материјалности за финансијске извештаје у целини (видети параграф 10)*

A4. Утврђивање материјалности подразумева примену професионалног расуђивања. Често се примењује проценат на одабрану полазну основу као почетна тачка у утврђивању материјалности за финансијске извештаје у целини. Фактори који могу утицати на идентификовање одговарајуће полазне основе укључују следеће:

- Елементе финансијских извештаја (на пример имовина, обавезе, капитал, приходи, расходи);

- Да ли постоје ставке на које је сконцентрисана пажња корисника финансијских извештаја конкретног ентитета (на пример, за потребе процене финансијског успеха корисници се често усредсређују на добит, пословну добит и нето имовину);

- Природу ентитета, у ком се стадијуму развоја налази ентитет, као и индустријско и економско окружење у ком ентитет функционише;

- Власничку структуру ентитета и начин на који се финансира (на пример, уколико се ентитет финансира само задуживањем, а не од капитала, корисници могу поставити већи акценат на имовину, него на добит ентитета), и

- Релативну несталност полазних вредности.

A5. Примери полазних вредности које могу бити одговарајуће, у зависности од околности у којим се налази ентитет, укључују категорије као што је добит пре опорезивања, пословна добит, бруто добит и укупни трошкови, укупан капитал или нето вредност средстава. Добит од текућих активности пре опорезивања се често користи за профитно оријентисане ентитете. Добит од текућих активности пре опорезивања нестална, друге полазне вредности могу бити одговарајуће, као што је бруто добит или добит од пословних активности.

A6. У вези са одабраним полазним вредностима, релевантни финансијски подаци обично укључују финансијске резултате и финансијске позиције из претходних периода, финансијске резултате и финансијске позиције за период до датума обраде, буџете и предвиђања за текући период, која су прилагођена значајним променама околности у којима се налази ентитет (на пример, значајна преузимања пословања) и релевантним изменама услова у привредном и економском окружењу у ком ентитет послује. На пример, када је као почетна тачка одређена материјалност за финансијске извештаје као целину на основу процентуалне добити пре опорезивања, околности које условљавају изузетно повећање или смањење те добити могу навести ревизора да закључи да је адекватније утврдити материјалност за финансијске извештаје у целини коришћењем упросечене добити пре опорезивања, која се базира на ранијим резултатима.

A7. Материјалност је повезана са финансијским извештајима о којима ревизор извештава. У случајевима када су финансијски извештаји припремљени за период који је краћи или дужи од дванаест месеци, као што може бити случај код новооснованог ентитета или измене периода финансијског извештавања, материјалност се односи на финансијске извештаје припремљене за тај период финансијског извештавања.

A8. Утврђивање процента који треба применити на одабрану полазну основу укључује професионално расуђивање. Постоји веза између процената и одабране полазне основе, такав да ће проценат који се примењује на добит пре опорезивања уобичајено бити виши од процента који

се примењује на укупне приходе. На пример, ревизор може сматрати да је примена пет процената на добит пре опорезивања адекватна за профитно оријентисан производни ентитет, док је примена једног процента на укупне приходе или укупне расходе адекватна за непрофитни ентитет. Примена виших или нижих процената, се међутим може сматрати одговарајућим у различитим ситуацијама.

Разматрања која су специфична за мање ентитете

A9. Када је добит ентитет пре опорезивања номинална, као што то може бити случај када власник-руководилац узима велики део добити пре опорезивања, полазна основа као што је резултат пре умањења за зараде и порезе може бити релевантнија.

Разматрања специфична за ентитете у јавном сектору

A10. У ревизији ентитета јавног сектора, износ расхода умањених за приходе или износ одлива умањен за приливе се може сматрати одговарајућом полазном основом. Уколико ентитет јавног сектора управља јавном имовином, таква имовина може бити одговарајућа полазна основа.

Ниво или нивои материјалности за посебне класе трансакција, салда рачуна или обелодањивања (видети параграф 10)

A11. Фактори који могу да указују на постојање једне или више посебних класа трансакција, салда рачуна или обелодањивања за које се разумно може очекивати да погрешни искази у износу који је нижи од материјалности за финансијске извештаје у целини, могу да утичу на економске одлуке корисника које су засноване на финансијским извештајима укључујући и следеће:

- Да ли закон, регулатива или применљиви оквир финансијског извештавања утиче на очекивања корисника у погледу мерења или обелодањивања одређених ставки (на пример, трансакције између повезаних субјеката, накнаде руководства и лица овлашћених за управљање и анализа осетљивости за рачуноводствене процене фер вредности са високом несигурношћу процене).

- Кључна обелодањивања у вези са привредном граном у којој ентитет послује (на пример, трошкови истраживања и развоја за фармацеутску компанију).

- Да ли је пажња усмерена на појединачни аспект пословања ентитета, који је посебно обелодањен у финансијским извештајима (на пример, обелодањивања о сегментима или значајним пословним комбинацијама).

A12. Приликом разматрања да ли, у специфичним околностима у којим се ентитет налази постоје такве класе трансакција, салда рачуна или обелодањивања, ревизору може бити корисно да стекне разумевање о ставовима и очекивањима лица овлашћених за управљање и руководства.

*Материјалност перформансе* (видети параграф 11)

A13. Планирањем ревизије само за потребе откривања материјално погрешних исказа се не узима у обзир да скуп појединачно нематеријалних погрешних исказа може проузроковати да финансијски извештаји буду материјално погрешни, и не оставља се простор за могуће неоткривене погрешне исказе. Материјалност перформанси (која је у складу са дефиницијом, једна или више износа) се одређује како би се на одговарајуће низак ниво свела вероватноћа да скуп неисправљених и неоткривених погрешних исказа у финансијским извештајима надмаши материјалност за финансијске извештаје у целини. Слично томе, материјалност перформанси се одређује у вези са нивоом материјалности који је одређен за класе трансакција, салда рачуна или обелодањивања како би се на прихватљиво низак ниво свела могућност да скуп неисправљених и неоткривених погрешних исказа у тој конкретној класи трансакција, салду рачуна или обелодањивању премаши ниво материјалности за ту конкретну класу трансакција, салда рачуна или обелодањивања. Утврђивање материјалности перформанси није једноставна механичка калкулација и подразумева професионално расуђивање. На њу утиче ревизорово разумевање ентитета, које се употпуњује током обављања поступака за процену ризика; као и познавање природе и обима погрешних исказа који су идентификовани у претходним ревизијама и ревизорова очекивања у вези са погрешним исказима у текућем периоду.

**Ревидирање у току ревизије** (видети параграф 12)

A14. Материјалност за финансијске извештаје у целини (и уколико је то применљиво, ниво или нивои материјалности за конкретне класе трансакција, салда рачуна или обелодањивања) се можда морају ревидирати као последица промена у околностима које су се десиле у току ревизије (на пример, одлука да се прода већи део пословања), нових информација или промена у ревизоровом разумевању ентитета и пословања као резултат спровођења додатних ревизијских поступака. На пример, уколико се током ревизије чини да ће финансијски резултати бити значајно другачији од очекиваних резултата, који су се првобитно користили да се утврди материјалност за финансијске извештаје у целини, ревизор треба да ревидира материјалност.

-----

*ISA 315 (ревидиран), захтева од ревизора да идентификује и процењује ризик материјално погрешног исказа на нивоу финансијског извештаја и тврдње*

*ISA 450, Процена погрешних исказа идентификованих током ревизије*

*На пример, Оквир за припрему и презентацију финансијских извештаја, који је усвојио Одбор за рачуноводствене стандарде у априлу 2001. године, указује да у случају профитно оријентисаних ентитета, финансијски извештаји који задовољавају потребе инвеститора који обезбеђује почетни капитал за пословање, задовољавају већину потреба других корисника финансијских извештаја. Видети ISA 315 (ревидиран), Идентификовање и процена ризика материјално погрешних исказа путем разумевања ентитета и његовог окружења, параграфи A134–A135. ISA 450, параграф A21.*

*ISA 230, Ревизијска документација, параграфи 8–11, и параграф A6.*

*ISA 200, Општи циљеви независног ревизора и спровођење ревизије у складу са Међународним стандардима ревизије, параграф 11.*

*ISA 200, параграф 17.*

*ISA 200, параграф 13(ц).*

*ISA 315 (ревидиран)*

*ISA 330, Ревизорски одговор на процењене ризике*

*ISA 450.*

*ISA 700 (ревидиран), Формирање мишљења и извештавање о финансијским извештајима*

## **МЕЂУНАРОДНИ СТАНДАРД РЕВИЗИЈЕ 330 РЕВИЗОРСКИ ОДГОВОР НА ПРОЦЕЊЕНЕ РИЗИКЕ**

(Стандард важи за ревизије финансијских извештаја за периоде који почињу 15. децембра 2009. године или касније)

### **САДРЖАЈ**

Параграф

#### **Увод**

Делокруг овог ISA 1

Датум ступања на снагу 2

#### **Циљ 3**

#### **Дефиниције 4**

#### **Захтеви**

Општи одговори 5

Ревизијски поступци као одговор на ризике материјално погрешних исказа на нивоу тврдње 6–23

Адекватност презентације финансијских извештаја 24

Процена довољности и адекватности ревизијских доказа 25–27

Документација 28–30

#### **Примена и остала објашњења**

Општи одговори A1–A3

Ревизијски поступци као одговор на процењене ризике материјално погрешних исказа на нивоу тврдње A4–A58

Адекватност презентације финансијских извештаја A59

Процена довољности и адекватности ревизијских доказа A60–A62

Документација A63

Међународни стандард ревизије (ISA) 330, *Ревизорски одговор на процењене ризике* треба тумачити у контексту ISA 200 *Општи циљеви независног ревизора и спровођење ревизије у складу са Међународним стандардима ревизије.*

### **Увод**

#### **Делокруг овог ISA**

1. Овај међународни стандард ревизије (ISA) успоставља одговорност ревизора за осмишљавање и спровођење одговора на ризике материјално погрешних исказа које је ревизор идентификовао и проценио у складу са ISA 315 (ревидиран), у ревизији финансијских извештаја.

### **Датум ступања на снагу**

2. Овај ISA важи за ревизије финансијских извештаја за периоде који почињу 15. децембра 2009. године или касније.

### **Циљ**

3. Циљ ревизора је да прикупи довољно адекватних ревизијских доказа у вези са процењеним ризицима материјално погрешних исказа, путем осмишљавања и примене адекватних одговора на те ризике.

### **Дефиниције**

4. За потребе Међународних стандарда ревизије наведени појмови имају следеће значење:

(а) Суштински поступци (испитивања) – Ревизијски поступак процедура осмишљени за откривање материјално погрешних исказа на нивоу тврдње. Суштински поступци обухватају:

(i) детаљна тестирања (класама трансакција, салда рачуна и обелодањивања); и

(ii) суштинске аналитичке поступке.

(б) Тестирање контрола – Ревизијски поступак осмишљен за процену оперативне ефективности контрола у спречавању, или откривању и исправљању материјално погрешних исказа на нивоу тврдње.

### **Захтеви**

#### **Општи одговори**

5. Ревизор треба да осмисли и примени опште одговоре на ризике материјално погрешног исказивања на нивоу финансијског извештаја. (видети параграфе А1–А3)

#### **Ревизијски поступци као одговор на ризике материјално погрешних исказа на нивоу тврдње**

6. Ревизор треба да осмисли и спроведе даље ревизијске поступке чија су природа, време и обим одговарајући за процењене ризике материјално погрешног исказивања на нивоу тврдње.

7. Приликом осмишљавања даљих ревизијских поступака које треба спровести, ревизор треба да:

(а) Размотри разлоге за процену ризика материјално погрешних исказа на нивоу тврдње за сваку класу трансакција, салдо рачуна и обелодањивање, укључујући:

(i) Вероватноћу материјално погрешног исказа услед одређених карактеристика релевантне класе трансакција, салда рачуна или обелодањивања (инхерентни ризик), и

(ii) Да ли се приликом процене ризика у обзир узимају релевантне контроле (контролни ризик), на тај начин захтевајући од ревизора да прибави ревизијски доказ како би се установило да ли контроле функционишу ефективно (јер ревизор намерава да се ослони на оперативну ефективност контрола приликом утврђивања природе, времена и обима суштинских поступака испитивања), и (видети параграфе А9–А18)

(б) Прибави ревизијске доказа чија је убедљивост у складу са ревизоровом проценом степена ризика (видети параграф А19)

#### *Тестови контрола*

8. Ревизор треба да осмисли и обави тестове контрола како би прикупио довољно адекватних ревизијских доказа у вези са оперативном ефективношћу релевантних контрола, уколико:

(а) Ревизорова процена ризика материјално погрешног исказа на нивоу тврдње укључује очекивање да контроле функционишу ефективно (што значи да ревизор намерава да се ослони на оперативну ефективност контрола приликом утврђивања природе, времена и обима суштинских поступака испитивања), или

(б) само суштински поступци не могу да пруже довољно одговарајућих ревизијских доказа на нивоу тврдње. (видети параграфе А20–А24)

9. Приликом осмишљавања и спровођења тестова контрола ревизор треба да прикупи више убедљивијих ревизијских доказа што се више ослања на ефективност контрола. (видети параграф А25)

Природа и обим тестова контрола

10. Приликом осмишљавања и спровођења тестова контрола ревизор треба да:

(а) Спроведе друге ревизијске поступке у комбинацији са вршењем упита како би се прибавили ревизијски докази о оперативној ефективности контрола, укључујући:

- (i) Начин на који су контроле биле примењене током периода за који се врши ревизија;
- (ii) Доследност њихове примене; и
- (iii) Ко их је и на који начин применио. (видети параграфе А26–А29)

(б) Утврди да ли контроле које треба тестирати зависе од других контрола (индиректних контрола) и, уколико је то случај, да ли је неопходно да се прикупе ревизијски докази који ће подржати функционисање тих индиректних контрола. (видети параграфе А30–А31)

#### Време тестова контрола

11. Ревизор треба да тестира контроле за одређени временски период, или током временског периода у ком ревизор планира да се ослони на те контроле, у складу са параграфима 12 и 15, како би се установила одговарајућа основа за ослањање ревизора на контроле. (видети параграф А32)

#### Коришћење ревизијских доказа прибављених у међупериоду

12. Уколико ревизор прибави ревизијске доказе о оперативној ефективности контрола током међупериода, ревизор треба да:

(а) Прибави ревизијске доказе о значајним изменама у тим контролама извршеним након међупериода; и

(б) Утврди које додатне ревизијске доказе треба прикупити за накнадни период. (видети параграфе А33–А34)

#### Коришћење ревизијских доказа прикупљених у претходним ревизијама

13. При разматрању да ли је сврсисходно користити ревизијске доказе о ефективности функционисања контрола, прибављене у претходним ревизијама и, уколико је то случај, при разматрању трајања периода који може проћи пре поновног тестирања неке контроле, ревизор разматра следеће:

- ефективност осталих елемента интерне контроле, укључујући контролно окружење, надзор контрола ентитета и процес процене ризика који спроводи ентитет;
- ризике који проистичу из карактеристика контроле, укључујући разматрање да ли су контроле мануелне или аутоматизоване;
- ефективност општих ИТ контрола;
- ефективност контроле и њену примену у ентитету, укључујући природу и обим одступања код примене контроле која су уочена у току ранијих ревизија, и да ли је било промена запослених које значајно утичу на примену контроле;
- да ли одсуство промена у одређеној контроли узрокује ризик услед измењених околности; и
- ризик материјално погрешног исказа и степен ослањања на контролу. (видети параграф 35)

14. Уколико ревизор планира да користи ревизијске доказе о ефективности функционисања контрола прибављене у претходним ревизијама, ревизор треба да прибави ревизијске доказе о томе да ли је било измена тих специфичних контрола након претходне ревизије. Ревизор прибавља ревизијске доказе о изменама, вршењем упита у комбинацији са посматрањем или провером, како би потврдио своје разумевање тих специфичних контрола, и:

(а) Уколико је било измена које утичу на континуирану валидност ревизијских доказа прибављених у претходним ревизијама, ревизор тестира контроле у текућој ревизији. (видети параграф А36)

(б) Уколико није било таквих измена, ревизор треба да тестира контроле бар једном у три ревизије, при чему део контрола тестира приликом сваке ревизије како би се избегла могућност да се у једном ревизијском периоду тестирају све контроле на које ревизор планира да се ослони, а да затим у наредне две ревизије нема никаквог тестирања контрола. (видети параграфе А37–А39)

#### Контрола значајних ризика

15. Уколико ревизор планира да се ослони на контроле у вези ризика за који ревизор сматра да је значајан ризик, ревизор треба да тестира те контроле у текућем периоду.

#### Процена оперативне ефективности контрола



16. Приликом процене оперативне ефективности релевантних контрола, ревизор треба да процени да ли погрешни искази, који су откривени коришћењем суштинских поступака испитивања, указују да контроле не функционишу ефективно. Неоткривање погрешних исказа путем суштинских поступака, међутим, не пружа ревизијске доказе да су контроле повезане са тврдњама које су тестиране ефективне. (видети параграф A40)

17. Уколико се уочена одступања код контрола на које ревизор планира да се ослони, ревизор треба да обави конкретна испитивања како би разумео ова питања и њихове могуће последице, и како би утврдио да ли: (видети параграф A41)

(а) Обављени тестови контрола представљају одговарајућу основу за ослањање на контроле;

(б) Су неопходни додатни тестови контрола; и

(ц) Евентуалне ризике погрешних исказа треба обухватити применом поступака суштинских испитивања.

#### *Суштински поступци*

18. Без обзира на процењени ризик материјално погрешног исказа, ревизор треба да осмисли и спроведе суштинске поступке за сваку материјално значајну класу трансакција, салда рачуна или обелодањивања. (видети параграфе 42–A47)

19. Ревизор треба да размотри да ли поступак прибављања екстерних потврда треба да буду спроведен као суштински ревизијски поступак. (видети параграфе A48–A51)

Суштински поступци повезани са поступком финализирања финансијског извештаја

20. Ревизорски суштински поступци треба да обухватају следеће ревизијске поступке повезане са поступком финализирања финансијског извештаја:

(а) усаглашавање или усклађивање информација у финансијским извештајима са основним рачуноводственим евиденцијама укључујући усклађивање или усаглашавање информација у обелодањивањима, било да те информације потичу или не потичу из главне и помоћних књига; и

(б) испитивање материјално значајних књижења и других корекција извршених током припремања финансијских извештаја. (видети параграф A52)

Суштински поступци као одговор на значајне ризике

21. Уколико ревизор утврди да је процењени ризик материјално погрешног исказа на нивоу тврдње значајан ризик, ревизор спроводи суштинске поступке као одговор на конкретан ризик. Када се приступ значајном ризику састоји само од суштинских поступака, ти поступци треба да укључују и детаљна тестирања. (видети параграф A53)

Време спровођења суштинских поступака

22. Када се суштински поступци спроводе у току међупериода, ревизор треба да обухвати преостали период тако што ће извршити:

(а) суштинске поступке у комбинацији са тестовима контрола како би обухватио преостали период, или

(б) само даље суштинске поступке суштинског испитивања, уколико ревизор утврди да је довољно,

на основу чега стиче разуман основ за проширење ревизијских закључака до краја периода. (видети параграфе A54–A57)

23. Уколико су погрешни искази које ревизор није очекивао приликом процене ризика материјално погрешних исказа откривени у међупериоду, ревизор треба да процени да ли релевантна процена ризика и планирана природа, време и обим поступака суштинских поступака која се односе на преостали период треба да буду измењени. (видети параграф A58)

#### **Адекватност презентације финансијских извештаја**

24. Ревизор треба да спроведе ревизијске поступке како би проценио да ли је општа презентација финансијских извештаја у складу са применљивим оквиром финансијског извештавања. Приликом ове процене, ревизор треба да размотри да ли су финансијски извештаји презентовани на начин који одражава адекватну:

- класификацију и описе финансијских информација и трансакција, догађаја и услова који се налазе у њиховој основи; и

- презентацију, структуру и садржај финансијских извештаја. (видети параграф A59)

### **Процена довољности и адекватности ревизијских доказа**

25. На основу обављених ревизијских поступака и прибављених ревизијских доказа, ревизор треба да утврди да ли су процене ризика материјално погрешног исказивања на нивоу тврдње и даље прикладне. (видети параграфе А60–А61)

26. Ревизор треба да закључи да ли је прибављено довољно адекватних ревизијских доказа. Приликом формирања мишљења, ревизор разматра све релевантне ревизијске доказе без обзира на то да ли они потврђују или негирају тврдње у финансијским извештајима. (видети параграф А62)

27. Уколико ревизор није прибавио довољно адекватних ревизијских доказа за материјално значајну тврдњу о финансијском извештају, треба да покуша да прибави додатне ревизијске доказе. Уколико ревизор не може да прибави довољно адекватних ревизијских доказа, треба да изрази квалификовано мишљење или да се уздржи од изражавања мишљења о финансијским извештајима.

### **Документација**

28. Ревизор треба да укључи следећу у ревизијску документацију:

(а) општи одговор у вези са процењеним ризицима материјално погрешних исказа на нивоу финансијског извештаја и природу, време и обим извршених ревизијских поступака;

(б) повезаност тих поступака са процењеним ризицима на нивоу тврдње; и

(ц) резултате ревизијских поступака, укључујући и закључке без којих ови резултати нису комплетни. (видети параграф А63)

29. Уколико ревизор планира да користи ревизијске доказе о ефективности функционисања контрола, прибављене у ранијим ревизијама, треба да документује закључке о ослањању на контроле тестиране у претходној ревизији.

30. Ревизијска документација треба да одражава усаглашеност или усклађеност информација из финансијских извештаја са основним рачуноводственим евиденцијама, укључујући усклађивања или усаглашавања обелодањивања, било да те информације потичу или не потичу из главне и помоћних књига.

\* \* \*

### **Примена и остала објашњења**

#### **Општи одговори** (видети параграф 5)

А1. Општи одговори на ризике материјално погрешног исказа на нивоу финансијског извештаја могу обухватати:

- наглашавање потребе да ревизорски тим одржава став професионалног скептицизма;
- укључивање искуснијих кадрова или кадрова са посебним вештинама или ангажовање стручњака;
- вршење додатног надзора;
- укључивање додатних елемената непредвидљивости при одабиру даљих ревизијских поступака који ће се вршити;
- опште промене природе, времена или обима ревизијских поступака, на пример, обављањем суштинских поступака на крају периода уместо у међупериоду; или модификовање природе ревизијских поступака како би се прибавили убедљивији ревизијски докази.

А2. На процену ризика материјалне грешке на нивоу финансијског извештаја утиче ревизорово разумевање контролног окружења. Ефективно контролно окружење може омогућити ревизору да се више поузда у интерну контролу и поузданост ревизијских доказа генерисаних унутар ентитета, и тако, на пример, омогућити ревизору да обави неке ревизијске поступке у међупериоду, уместо на крају периода. Недостаци у контролном окружењу, међутим, имају супротан ефекат; на пример, на слабости у контролном окружењу, ревизор обично одговара:

- спровођењем више ревизијских поступака на крају периода а не у међупериоду,
- прикупљањем обимнијих ревизијских доказа суштинским поступцима,
- повећањем броја локација које треба укључити у делокруг ревизије.

А3. Ова разматрања имају значајан утицај на општи приступом ревизора, на пример, фокусирањем на поступке суштинског испитивања (суштински приступ) или приступом коришћења тестова контрола и суштинских поступака (комбиновани приступ).

## **Ревизијски поступци као одговор на процењене ризике материјално погрешних исказа на нивоу тврдње**

*Природа, време и обим даљих ревизијских поступака* (видети параграф 6)

A4. Ревизорова процена идентификованих ризика на нивоу тврдње пружа основу за разматрање одговарајућег ревизијског приступа осмишљавању и обављању даљих ревизијских поступака. У неким случајевима, ревизор може одлучити да је:

(а) обављање само тестова контроле ефикасан одговор на процењени ризик материјално погрешног исказа за одређену тврдњу;

(б) обављање само суштинских поступака одговарајуће за одређене тврдње и, стога, ревизор искључује ефекте контрола из релевантне процене ризика. Наиме може се десити да ревизорским поступцима процене ризика нису идентификоване ефикасне контроле релевантне за тврдњу, или тестирање оперативне ефикасности контрола може да буде неефикасно, и зато ревизор не планира да се ослани на оперативну ефикасност контрола приликом одређивања природе, времена и обима суштинских испитивања;

(ц) комбиновани приступ, у којем се користе и тестови оперативне ефикасности контрола и поступци суштинског испитивања, делотворан приступ.

Међутим, у складу са параграфом 18, без обзира на одабрани приступ, ревизор осмишљава и спроводи суштинске поступке за сваку материјално значајну класу трансакција, салда рачуна и обелодањивања.

A5. Природа даљих ревизијских поступака односи се на њихову сврху (тестови контрола или суштински поступци испитивања) и врсту, то јест, проверу, посматрање, истраживање, потврду, поновно израчунавање, поновно обављање или аналитичке процедуре. Природа ревизијских поступака је од највећег значаја у одговору на процењене ризике.

A6. Временски оквир означава период у ком се ревизијски поступци обављају, или период или датум до којег су применљиви ревизијски докази.

A7. Обим обухвата број специфичних ревизијских поступака које треба обавити, на пример, величину узорка или број опсервација контролних активности.

A8. Осмишљавање и спровођење даљих ревизијских поступака чија природа, време и обим се заснивају или представљају одговор на процењене ризике материјално погрешних исказа на нивоу тврдње представља јасну везу између даљих поступака ревизора и процене ризика.

Одговор на процењене ризике на нивоу тврдње (видети параграф 7(а))

Природа

A9. Ревизорова процена ризика може утицати да буду обављене обе врсте ревизијских поступака или њихова комбинација. На пример, када је ниво процењеног ризика висок, поред провере самог документа, ревизор може потврдити потпуност услова у уговору са пословним партнером. Такође, одређени ревизијски поступци могу више одговарати одређеним тврдњама него другим. На пример, у вези са приходима, најприкладнији поступак као одговор на процењени ризик материјалне грешке за тврдњу потпуности прихода може бити тестирање контрола, док суштински поступци могу бити најприкладнији одговор на процењени ризик материјалне грешке у вези са тврдњом настанка прихода.

A10. Разлози за процену ризика су релевантни при утврђивању природе ревизијских поступака. На пример, ако ревизор сматра да је, због одређених карактеристика класе трансакција, мањи ризик појаве материјално погрешног исказа, без узимања у обзир повезаних контрола, ревизор може утврдити да суштински аналитички поступци пружају довољно адекватних ревизијских доказа. С друге стране, ако ревизор очекује да је ризик материјално погрешног исказа низак због тога што ентитет има ефикасне контроле, а намерава да осмисли суштинске поступке засноване на ефикасном функционисању тих контрола, онда ревизор спроводи тестове контрола у складу са параграфом 8(а). Ово, на пример, може бити случај за једнообразну класу трансакција, једноставних карактеристика које се рутински обрађују и контролишу информационом системом ентитета.

Време

A11. Ревизор може извршити тестове контрола или суштинске поступке у међупериоду или на крају периода. Што је већи ризик материјално погрешног исказа, већа је вероватноћа да ревизор одлучи да је ефикасније обавити поступке суштинског испитивања близу краја или на крају периода уместо неког ранијег датума, или да ненајављено спроведе ревизијске поступке у периодима који се не могу предвидети (на пример, ненајављено обављање ревизијских поступака на одабраним локацијама). Ово је од посебне важности приликом разматрања одговора на ризике

криминалне радње. На пример, ревизор може закључити, с обзиром на ризике намерног погрешног исказивања или манипулације, да ревизијски поступци за сврхе проширења ревизијских закључака међупериода на крај периода неће бити ефективни.

A12. С друге стране, обављање ревизијских поступака пре краја периода може помоћи ревизору у идентификовању значајних питања у почетној фази ревизије и помоћи у њиховом решавању у сарадњи са руководством, или при израду ефективног ревизијског приступа за решавање тих питања.

A13. Такође, одређени ревизијски поступци могу се обавити само на крају или након краја периода, на пример:

- усаглашавање или усклађивање информација из финансијских извештаја са основним рачуноводственим евиденцијама, укључујући усклађивање или усаглашавање информација у обелодањивањима, било да те информације потичу или не потичу из главне и помоћних књига;
- провера исправки извршених током припреме финансијских извештаја;
- уколико постоји ризик да је ентитет закључио невалидне уговоре о продаји или да трансакције нису завршене на крају периода, ревизор спроводи поступке како би одговорио на тај специфичан ризик.

A14. Разматрајући временски период спровођења ревизијских поступка, ревизор такође разматра питања као што су:

- контролно окружење;
- доступност одговарајућих информација (на пример, електронски подаци се можда накнадно замењују новијим подацима, или се активности које треба надгледати врше само у одређеним периодима);
- природа ризика (на пример, уколико постоји ризик од прецењености прихода како би се задовољила очекивања везана за добит, као последица фиктивних уговора о продаји, ревизор може желети да провери уговоре доступне на дан завршетка периода);
- Период или датум на који се односе ревизијски докази;
- Време припреме финансијских извештаја, нарочито за она обелодањивања која пружају додатно објашњење о износима евидентираним у билансу стања, извештају о укупном резултату, извештају о променама на капиталу или извештају о токовима готовине.

Обим

A15. Неопходни обим ревизијских поступака се утврђује након разматрања материјалности, процењеног ризика и степена уверавања који ревизор планира да стекне. Када се један циљ постиже комбинацијом поступака, обим сваког поступка се разматра посебно. Опште гледано, обим ревизијских поступака се повећава с повећањем ризика материјално погрешног исказа. На пример, као одговор на процењени ризик материјално погрешних исказа услед криминалне радње, може бити неопходно да се повећа величине узорка или да се спроведу суштински аналитички поступци веће детаљности. Међутим, повећање обима је ефективно само уколико је сам ревизијски поступак релевантан за конкретан ризик.

A16. Примена ревизијских техника уз помоћ рачунара (CAATs) може омогућити опсежније тестирање електронских трансакција и датотека, што може бити корисно када ревизор одлучи да модификује обим тестирања, на пример, као одговор на ризике материјално погрешног исказа услед криминалне радње. Ове технике могу се користити за избор узорка трансакција из кључних електронских датотека, за сортирање трансакција са специфичним карактеристикама, или за тестирање целе популације уместо узорка.

Разматрања специфична за ентитете у јавном сектору

A17. За ревизије ентитета у јавном сектору, мандат ревизора и други специјални захтеви ревизије могу имати утицаја на ревизорово разматрање природе, времена и обима даљих ревизијских поступака.

Разматрања специфична за мање ентитете

A18. У случају врло малих ентитета, могуће је да нема много контролних активности које би ревизор могао идентификовати, или обим у ком је њихово постојање и функционисање документовано од стране ентитета може бити ограничен. Из тог разлога, вероватно даљи ревизорски поступци бити превасходно поступци суштинског испитивања. У неким ретким

случајевима, међутим, одсуство контролних активности или других компоненти контроле може онемогућити прикупљање довољно адекватних ревизијских доказа.

Виши ниво процењеног ризика (видети параграф 7(б))

A19. Приликом прикупљања убедљивијих ревизијских доказа због вишег нивоа процењеног ризика, ревизор може повећати квантитет доказа, или прикупити доказе који су релевантнији или поузданији, на пример, тако што ће ставити акценат на прикупљање доказа од треће стране или прикупљање доказа из независних извора.

*Тестови контрола*

Осмишљавање и спровођење тестова контрола (видети параграф 8)

A20. Тестирање контрола се врши само за оне контроле за које је ревизор проценио да су адекватно осмишљене за сврхе спречавања, или откривања и исправљања, материјално погрешних исказа на нивоу тврдње. Уколико се суштински различите контроле користе у различито време током периода који је обухваћен ревизијом, свака се разматра посебно.

A21. Тестирање оперативне ефективности контрола разликује стицања разумевања и процене осмишљености и примене контрола. Међутим, користе се исте врсте ревизијских поступака. Ревизор може да одреди да је делотворно тестирати оперативну ефективност контрола истовремено са оцењивањем њихове структуре и прибављањем ревизијских доказа о њиховој примени.

A22. Такође, иако одређени поступци процене ризика нису осмишљени као тестови контрола, ипак могу обезбедити ревизијске доказе о оперативној ефективности контрола, и стога послужити као тестови контрола. На пример, поступци процене ризика могу обухватати:

- Испитивање како руководство користи буџете.
- Анализирање како менаџмент пореди месечне буџетиране и стварне трошкове.
- Проверавање извештаја који се односе на истраживање одступања стварних од буџетираних износа.

Ови ревизијски поступци пружају информације о осмишљености политика буџетирања ентитета и да ли се оне примењују, а такође могу пружити ревизијске доказе о ефективности функционисања политика буџетирања у спречавању или откривању материјално погрешних исказа у класификацији трошкова.

A23. Такође, ревизор може осмислити тест контрола који ће се обављати истовремено са детаљним тестирањем исте трансакције. Мада су циљеви тестирања контрола и детаљног тестирања различити, оба се могу истовремено остварити спровођењем теста контрола и детаљног тестирања исте трансакције, што је познато као тест двоструке сврхе. На пример, ревизор може прегледати фактуру да би утврдио да ли је одобрена и да би прикупио суштински ревизијски доказ о трансакцији. Ревизор брижљиво разматра осмишљеност и процене оваквих тестова, како би остварио оба циља.

A24. У неким случајевима, ревизор може установити да је немогуће осмислити ефективне суштинске поступке који ће пружити довољно адекватних ревизијских доказа на нивоу тврдње. Ово се може догодити уколико ентитет своје пословање у највећој мери заснива на информационом технологијама, те се документација о трансакцијама припрема и чува само преко компјутерског информационог система. У таквим случајевима, параграф 8(б) захтева да ревизор обави тестирање релевантних контрола.

Ревизијски докази и поузданост (видети параграф 9)

A25. Уколико се усвоји приступ који се примарно састоји од тестова контрола, може се тражити виши степен уверавања о оперативној ефективности контрола, посебно уколико није могуће или изводљиво прикупити довољно адекватних ревизијских доказа у поступцима суштинског испитивања.

Природа и обим тестова контрола

Други ревизијски поступци у комбинацији са упитима (видети параграф 10(а))

A26. Само спровођење упита није довољан тест оперативне ефективности контрола. У складу са тим, други ревизијски поступци се обављају у комбинацији са упитима. Међутим вршење упита у комбинацији са поновним обављањем обично пружа већи ниво уверавања него комбинација упита и посматрања, будући да је посматрање релевантно само за тренутак у ком се врши.

A27. Природа одређене контроле утиче на врсту ревизијских поступака неопходних за прибављање ревизијских доказа о томе да ли је контрола ефективно функционисала. На пример,

уколико је ефективност функционисања потврђена документацијом, ревизор може одлучити да изврши проверу документације како би прибавио ревизијске доказе о ефективности функционисања. Међутим, за друге контроле таква документација можда не постоји или није релевантна. На пример, документација не мора постојати за неке факторе у контролном окружењу, као што је додељивање овлашћења и одговорности, или за неке врсте контролних активности, као што су контролне активности које се спроводе путем рачунара. У таквим случајевима, ревизијски докази о ефективности функционисања могу се прибавити спровођењем упита у комбинацији са другим ревизијским поступцима као што је посматрање или примена ревизијских техника уз помоћ рачунара (CAATs).

#### Обим тестова контрола

A28. Када су неопходни убедљивији ревизијски докази о ефективности контроле, треба повећати обим тестирања контроле. Поред степена ослањања на контроле, питања које ревизор може разматрати приликом утврђивања обима тестова контрола обухватају:

- учесталост рада контроле ентитета током периода;
- временски период током периода ревизије у ком се ревизор ослања на ефективно функционисање контроле;
- очекивано одступање од контроле;
- значај и поузданост ревизијских доказа које треба прибавити у вези са оперативном ефективношћу контрола на нивоу тврдње;
- обим у ком се ревизијски докази прибављају из тестова других контрола повезаних са тврдњом.

У ISA 530 садржи додатне смернице о обиму тестирања.

A29. Због инхерентне доследности обраде помоћу информационих технологија, ревизор не мора да повећа обим тестирања аутоматизованих контрола. Аутоматизована контрола треба да функционише доследно, осим уколико програм (укључујући табеле, датотеке или трајне податке које користи програм) није промењен. Када ревизор утврди да аутоматизована контрола функционише као што је планирано (што се може утврдити када се контрола првобитно примени, или на неки други датум) ревизор разматра спровођење тестова како би утврдио да контрола и даље ефективно функционише. Ти тестови могу укључивати провере да ли су:

- евентуалне измене програма биле предмет одговарајућих контрола над изменама програма;
- за обраду трансакција коришћена одобрена верзија програма; и
- друге значајне опште контроле ефективне.

Ови тестови такође могу обухватати проверу да ли је ентитет извршио неопходне промене програма, што може бити случај уколико ентитет користи пакете софтверских апликација, а не врши редовно ажурирање или одржавање. На пример, ревизор може проверити административне евиденције безбедности информационих технологија како би прибавио доказе да током периода није дошло до неовлашћених приступа.

#### Тестирање индиректних контрола (видети параграф 10(б))

A30. У неким околностима, може бити неопходно прикупљање ревизијских доказа који потврђују ефективно функционисање индиректних контрола. На пример, када ревизор одлучи да тестира ефективност клијентовог извештаја о одступањима повезаним са продајом изнад дозвољеног кредитног лимита, клијентов преглед и каснија анализа представљају контролу која је директно релевантна за ревизора. Контроле тачности информација у извештају (на пример, опште компјутерске контроле) се описују као „индиректне“ контроле.

A31. Због инхерентне доследности обраде информационим технологијама, ревизијски докази у вези примене аутоматизованих контрола апликација, када се разматрају у комбинацији са прибављеним ревизијским доказима о оперативној ефективности општих контрола ентитета (а посебно у случају измена контрола) могу пружити суштинске ревизијске доказе о ефективности функционисања.

#### Време тестова контрола

#### Планирани период поузданости (видети параграф 11)

A32. Ревизорски докази који се односе само на једну временску тачку могу бити довољни за потребе ревизора, на пример, када тестира контроле физичког пописа залиха ентитета на крају

периода. Ако, с друге стране, ревизор планира да се поузда у интерне контроле током неког периода, прикладну си тестови контрола који могу да пруже ревизијски доказ да је контрола успешно функционисала у одговарајућим временским тренуцима током укупног периода. Овакви тестови могу укључивати тестирања надзора контрола од стране ентитета.

Коришћење ревизијских доказа прикупљених током међупериода (видети параграф 12(б))

A33. Релевантни фактори приликом утврђивања које додатне ревизијске доказе треба прикупити о контролама које су функционисале након завршетка међупериода, обухватају:

- значај процењених ризика материјално значајног погрешног исказа на нивоу тврдње;
- специфичне контроле тестиране током међупериода и значајне измене од последњег тестирања, укључујући измене информационог система, процеса и запослених;
- степен прибављених ревизијских доказа о ефикасности функционисања контрола;
- дужину преосталог периода;
- обим до којег ревизор намерава да смањи даље поступке суштинског испитивања на основу поузданости контрола;
- контролно окружење.

A34. Додатни ревизијски докази могу се прибавити, на пример, проширењем тестирања ефикасности функционисања контрола на остатак периода или тестирањем надзора контрола од стране ентитета.

Коришћење ревизијских доказа прикупљених у претходним ревизијама (видети параграф 13)

A35. У одређеним околностима, докази прибављени током претходних ревизија могу бити релевантни ревизијски докази уколико ревизор спроводи ревизијске поступке како би потврдио да су и даље релевантни. На пример, у претходној ревизији ревизор је можда утврдио да аутоматизована контрола функционише као што је планирано. Ревизор прибавља ревизијске доказе да би утврдио да ли је дошло до промена у аутоматизованој контроли које утичу на њено даље ефикасно функционисање, на пример, постављањем питања руководству или провером уноса који би указали на промене контрола. Разматрање ревизијских доказа о овим променама може подржати повећање или смањење обима очекиваних ревизијских доказа о ефикасном функционисању контрола, који је потребно прибавити у текућем периоду.

Контроле које су се промениле у односу на претходне ревизије (видети параграф 14(а))

A36. Промене могу утицати на релевантност ревизијских доказа прибављених у претходним периодима тако да ови докази више не могу бити основ за даље ослањање на њих. На пример, промене у систему које омогућавају ентитету да креира нову врсту извештаја вероватно неће утицати на значај ревизијских доказа из претходног периода; међутим промена која доводи до тога да се подаци акумулирају или израчунавају на другачији начин, утиче на релевантност.

Контроле које се нису промениле од претходних ревизија (видети параграф 14(б))

A37. Ревизорова одлука о томе да ли да се ослони на ревизијске доказе прикупљене у претходним ревизијама за контроле које:

- (а) се нису промениле од како су последњи пут тестиране; и
- (б) које нису контроле које умањују значајан ризик,

је питање професионалног просуђивања. Такође, дужина периода између поновног тестирања тих контрола је такође питање професионалног просуђивања, али се у складу са захтевима параграфа 14 (б) мора вршити бар једном сваке три године.

A38. Уопштено, што је већи ризик материјално погрешног исказа или веће ослањање на контроле, вероватно је да ће период између тестирања бити краћи. Чиниоци који обично скраћују дужину периода поновног тестирања контрола, или узрокују сумњу у ревизијске доказе прибављене у ранијим ревизијама, обухватају следеће:

- слабо контролно окружење;
- слаб надзор над контролама;
- значајно учешће мануелног рада у релевантним контролама;
- промене кадрова које значајно утичу на примену контроле;

- промењене околности које указују на потребу за променама контрола;
- слабост општих ИТ контрола.

A39. Када постоји одређени број контрола за које ревизор намерава да се ослони на ревизијске доказе прибављене у претходним ревизијама, тестирање неке од ових контрола у свакој ревизији потврђује информацију о континуираној ефективности контролног окружења. Ово доприноси ревизоровој одлуци о томе да ли се треба ослонити на ревизијске доказе који су прикупљени у претходним ревизијама.

Процена оперативне ефективности контрола (видети параграфе 16–17)

A40. Материјално погрешан исказ који је уочен у току ревизијских поступака је снажан показатељ постојања значајног недостатка у интерној контроли.

A41. Концепт ефективности функционисања контрола допушта извесна одступања у начину примене контрола од стране ентитета. Одступања од прописаних контрола могу узроковати фактори као што су промена кључних кадрова, значајне сезонске флукутације обима трансакција и људска грешка. Уочени степен одступања, посебно у поређењу са очекиваним, може указивати да контрола није поуздана за сврхе умањења ризика на нивоу тврдње.

*Суштински поступци* (видети параграф 18)

A42. Параграф 18 захтева да ревизор осмисли и спроведе поступке суштинског испитивања за сваку материјално значајну класу трансакција, салда рачуна и обелодањивања, без обзира на процењене ризике материјално погрешног исказа. Овај захтев одражава чињенице: (а) ревизорова процена ризика је субјективна и због тога можда неће идентификовати све ризике материјално погрешног исказа; и (б) постоје инхерентна ограничења интерне контроле, укључујући и заобилажење контрола од стране руководства.

Природа и обим суштинских поступака

A43. У зависности од околности, ревизор може утврдити да:

- спровођење само суштинских аналитичких поступака је довољно за свођење ризика материјално погрешног исказа на прихватљиво низак ниво. На пример, у случајевима где је ревизорова процена ризика подржана ревизијским доказима из тестова контрола;
- прикладни су само детаљни тестови;
- комбинација суштинских аналитичких поступака и детаљних тестова најбоље одговора процењеним ризицима.

A44. Суштински аналитички поступци су, опште посматрано, применљивији на трансакције које су већег обима и предвидљиве током времена. У ISA 520 су наведени захтеви и смернице за примену аналитичких поступака током ревизије.

A45. Природа ризика и тврдње је релевантна за осмишљавање детаљних тестова. На пример, за детаљне тестове који се односе на тврдње постојања или настанка, ревизор врши одабир ставки садржаних у износима датим у финансијском извештају и прикупља релевантне ревизијске доказе. С друге стране, за детаљне тестове који се односе на тврдњу потпуности, ревизор може вршити одабир из скупа ставки за које се очекује да су садржане у одговарајућем износу у финансијском извештају и истражује да ли је та ставка заиста и укључена.

A46. Пошто се проценом ризика материјално погрешног исказа узима у обзир интерна контрола, обим суштинских поступака може се повећати услед незадовољавајућих резултата тестирања контрола. Међутим, већи обим ревизијских поступака сврсисходан је само уколико је сам ревизијски поступак релевантан за одређени ризик.

A47. У осмишљавању детаљних тестова, обим тестирања обично је изражен величином узорка, на који утиче ризик материјално погрешног исказивања. Међутим, ревизор такође разматра и друга питања, укључујући и то да ли је ефективније користити друге селективне начине тестирања. Видети ISA 500.

Разматрање да ли треба извршити поступак прибављања екстерних потврда (видети параграф 19)

A48. Екстерне потврде се често користе када су у питању салда на појединим синтетичким или аналитичким рачунима, али нису ограничене само на те позиције. На пример, ревизор може да тражи екстерну потврду услова уговора или информације о трансакцијама ентитета са повезаним странама. Екстерне потврде се такође могу користити ради прибављања ревизијских доказа о непостојању одређених околности. На пример, непостојања „допунских споразума“ који могу



утицати на признавање прихода. Остали примери ситуација где се могу користити екстерне потврде су следећи:

- салда на рачунима и друге информације од стране банака;
- салда и услови у вези потраживања од купаца;
- залихе које држе треће стране у складиштима ради обраде или консигнационе продаје;
- тапије о власништву које се налазе код адвоката или финансијера на чувању или као обезбеђење неке обавезе;
- хартије од вредности које су на чувању код трећих страна, или су купљене од брокера али нису испоручене до датума биланса стања;
- износи који се дугују повериоцима, укључујући и релевантне услове исплате и рестриктивне клаузуле;
- Салда и услови у вези обавеза према добављачима.

A49. Иако екстерне потврде могу пружити релевантне ревизијске доказе у вези са одређеним тврдњама, постоје неке тврдње за које екстерне потврде пружају мање релевантне ревизијске доказе. На пример, екстерне потврде пружају мање релевантне ревизијске доказе о наплативости потраживања, него о њиховом постојању.

A50. Ревизор може закључити да поступци прибављања екстерних потврда који су обављени с једном намером, пружају могућност за прикупљање ревизијских доказа о другим питањима. На пример, захтеви за потврду банковних стања често подразумевају захтеве за информацијама које су релевантне за друге финансијске извештаје на нивоу тврдње. Таква разматрања могу утицати на ревизорову одлуку о томе да ли треба да спроведе поступак прибављања екстерних потврда.

A51. Фактори који могу помоћи ревизору у утврђивању да ли треба спровести поступак прибављања екстерних потврда као суштински поступак, укључују:

- Познавање стране која потврђује у вези релевантног питања – одговори могу бити поузданији уколико лице које потврђује има неопходно знање о информацијама чија се потврда тражи.
- Способност или спремност стране која потврђује да одговори – на пример, страна која потврђује:
  - Може да не прихвати одговорност да одговори на захтев за потврду;
  - Може сматрати да одговор захтева сувише трошкова или времена;
  - Може бити забринута у вези са могућом законском одговорношћу која проистиче из одговора;
  - Може обрачунавати трансакције у различитим валутама; или
  - Може функционисати у окружењу где одговарање на захтеве за потврду није значајан аспект дневног пословања.

У таквим ситуацијама, стране које потврђују могу да не одговоре, могу да одговоре на необавезан начин или могу да покушају да ограниче степен поверења који се придаје одговору.

- Објективност стране која потврђује – уколико је страна која потврђује повезана са ентитетом, одговори на захтеве за потврдом могу бити мање поуздани.

Суштински поступци повезани са поступком финализирања финансијског извештаја (видети параграф 20(б))

A52. Природа и обим ревизорових суштинских поступака који се односе на процес закључивања финансијских извештаја зависе од природе и сложености процеса финансијског извештавања ентитета и повезаних ризика материјално погрешних исказа.

*Суштински поступци као одговор на значајне ризике (видети параграф 21)*

A53. У складу са параграфом 21 овог ISA, ревизор треба да спроведе суштинске поступке испитивања који представљају конкретан одговор на ризике које је ревизор проценио као значајне. Ревизијски докази у форми екстерне потврде коју је ревизор примио директно од одговарајуће стране која потврђује може ревизору помоћи у прикупљању ревизијских доказа са високим степеном поузданости, која је неопходна ревизору како би одговорио на значајне ризике материјално погрешних исказа било да су изазвани криминалном радњом или грешком. На пример,

уколико ревизор утврди да је руководство под притиском да задовољи очекивања у вези са добитком, може постојати ризик да руководство преувелича приходе од продаје тако што ће, неправилно признати приходе по основу продаје, без обзира на услове уговора који можда не дозвољавају такво признавање, или извршити фактурисање пре испоруке. У тим случајевима ревизор може, на пример, осмислити процедуре прибављања екстерних потврда, како би не само потврдио ненаплаћене износе, већ и да би потврдио детаље продаје, укључујући датуме, права повраћаја и услове испоруке. Осим тога, ревизор може утврдити да је ефективно допунити екстерне потврде вршењем упита код запослених који не раде у одсеку финансија ентитета, а у вези са свим променама у продајним ангажманима и условима испоруке.

Време спровођења суштинских поступака (видети параграфе 22–23)

A54. У већини случајева, ревизијски докази из суштинских поступака извршених у претходним ревизијама представљају слаб или никакав ревизијски доказ за текући период. Међутим постоје и изузеци, на пример правно мишљење, прибављено током претходне ревизије, које се односи на емисију хартија од вредности, може бити релевантно и за текући период уколико није дошло до измена. У таквим ситуацијама, може бити прикладно коришћење ревизијских доказа из суштинских поступака извршених током претходних ревизија уколико се ти докази и релевантно предметно питање нису фундаментално променили, и у текућем периоду су спроведене ревизијски поступци за установљивање континуитета њихове релевантности.

Коришћење ревизијских доказа прикупљених током међупериода (видети параграф 22)

A55. У неким ситуацијама, ревизор може утврдити да је ефективно да се спроведу суштински поступци у међупериоду, и упореде и ускладе информације које се односе на биланс на крају периода са упоредивим информацијама из међупериода како би:

- (а) утврдио постојање неуобичајених износа,
- (б) истражио сваки такав износ; и
- (ц) обавио суштинске аналитичке поступке или детаљно тестирање за сврхе тестирања прелазног периода.

A56. Обављање суштинских поступака испитивања у међупериоду, без спровођења додатних поступака у каснијем периоду повећава ризик да ревизор неће идентификовати погрешне исказе који могу постојати на крају периода. Овај ризик се повећава како се повећава дужина остатка периода. Фактори који утичу на одлуку о спровођењу суштинских поступака у међупериоду могу бити:

- контролно окружење и друге релевантне контроле,
- расположивост информација неопходних за ревизијске поступке у каснијем периоду,
- циљ поступака суштинских испитивања,
- процењени ризик материјално погрешног исказа,
- природа класе трансакција или салда рачуна и повезаних тврдњи,
- способност ревизора да обави одговарајуће суштинске поступке или суштинске поступке у комбинацији са тестовима контрола да би обухватио остаток периода, са циљем смањења ризика да погрешни искази који могу постојати на крају периода не буду уочени.

A57. Следећи фактори могу утицати на одлуку да ли да се спроведу суштински аналитички поступци за период између међупериода и краја периода:

- да ли су рачуни одређених класа трансакција или салда рачуна на крају периода довољно предвидљиви у смислу износа, релативног значаја и састава.
- да ли су одговарајуће процедуре ентитета одговарајуће и применљиве за сврхе анализе и усклађивања тих класа трансакција или салда рачуна у међупериоду, као и за утврђивање одговарајућих рачуноводствених временских разграничења.
- да ли информациони систем релевантан за финансијско извештавање може да обезбеди информације у вези са салдом на крају периода, као и трансакције настале у преосталом периоду, које су довољне за истраживање:

(а) значајних неуобичајених трансакција или књижења (укључујући она близу или на крају периода);

(б) других узрока значајних флукуација, или очекиваних флукуација које нису настале, и

(ц) промена у саставу класа трансакција или салда рачуна.

Погрешни искази уочени у међупериоду (видети параграф 23)

A58. Када ревизор закључи да планирана природа, време и обим поступака суштинског испитивања који покривају преостали период треба да буду модификовани као резултат неочекиваних погрешних исказа који су откривени у међупериоду, таква модификација може укључивати захтев да се поступци спроведени у међупериоду прошире или понове у на крају периода.

**Адекватност презентације финансијских извештаја** (видети параграф 24)

A59. Процена прикладности презентације, распореда и садржаја финансијских извештаја, укључује, на пример, разматрање коришћене терминологије, у складу са захтевима применљивог оквира финансијског извештавања ниво пружених детаља, агрегирање и дисагрегирање износа и основе приказаних износа.

**Процена довољности и адекватности ревизијских доказа** (видети параграфе 25–27)

A60. Ревизија финансијских извештаја је кумулативан и поновљив процес. Докази прибављени током спровођења планираних ревизијских поступака могу навести ревизора да прилагоди природу, време или обим других планираних ревизијских поступака. Ревизорову пажњу могу привући информације које се значајно разликују од информација на којима се заснива процена ризика. На пример:

- Обим погрешних исказа откривених спровођењем суштинских поступака може изменити ревизорову процену ризика и указати на материјалну слабост интерне контроле.
- Ревизор може постати свестан неусаглашености у рачуноводственим евиденцијама, или конфликтних или недостајућих доказа.
- Аналитичке процедуре обављене у фази општег прегледа ревизије могу указати на раније неоткривен ризик материјално погрешног исказа.

У тим случајевима ревизор треба поново да процени планиране ревизијске поступке на основу новог разматрања процењених ризика за све или неке класе трансакција, салда рачуна или обелодањивања и одговарајуће тврдње. ISA 315 (ревидиран) садржи детаљније смернице за измену ревизорове процене ризика.

A61. Ревизор не сме да претпостави да је случај криминалне радње или грешке изолована појава. Стога је разматрање начина на који откривање погрешног исказа утиче на процењене ризике материјалне грешке значајно за утврђивање да ли је процена и даље адекватна.

A62. На процену ревизора у вези са тим шта сачињава довољне адекватне ревизијске доказе утичу фактори као што су:

- значај могућег погрешног исказа у тврдњи и вероватноћа да он има материјално значајан ефекат, појединачно или заједно са другим могућим погрешним исказима, на финансијске извештаје;
- ефективност руководства и контрола у вези са ризиком;
- искуство стечено током ранијих ревизија у вези са сличним потенцијално погрешним исказима;
- резултати извршених ревизијских поступака, као и да ли су тим ревизијским поступцима откривени случајеви криминалних радњи или грешака;
- извор и поузданост расположивих информација;
- уверљивост ревизијских доказа;
- разумевање ентитета и његовог окружења, укључујући разумевање интерне контроле ентитета.

**Документација** (видети параграф 28)

A63. Облик и обим ревизијске документације је питање професионалног просуђивања, и под утицајем је природе, величине и комплексности ентитета и његове интерне контроле, расположивости информација од ентитета и ревизијске методологије и технологије.

-----

*ISA 315 (ревидиран), параграф 30.*

*ISA 230, Ревизијска документација, параграфи 8–11, и параграф А6.*

ISA 315 (ревидиран), параграф 30.

ISA 530, Ревизијско узорковање

ISA 520, Аналитички поступци

ISA 500, Ревизијски докази, параграф 10.

ISA 315 (ревидиран), параграф 31.

**МЕЂУНАРОДНИ СТАНДАРД РЕВИЗИЈЕ 402  
РЕВИЗИЈСКА РАЗМАТРАЊА У ВЕЗИ СА ЕНТИТЕТОМ  
КОЈИ КОРИСТИ УСЛУЖНУ ОРГАНИЗАЦИЈУ**

(Стандард важи за ревизије финансијских извештаја за периоде који почињу 15. децембра 2009. године, или касније)

**САДРЖАЈ**

*Параграф*

**Увод**

Делокруг овог ISA 1–5

Датум ступања на снагу 6

**Циљеви 7**

**Дефиниције 8**

**Захтеви**

Разумевање услуга које пружа услужна организација, укључујући интерну контролу 9–14

Одговор на процењене ризике материјално погрешних исказа 15–17

Извештаји типа 1 и типа 2 који не укључују услуге подизвођача 18

Криминална радња, неусклађеност са законима и регулативом и некориговани погрешни искази у вези са активностима у услужној организацији 19

Извештавање ревизора корисника 20–22

**Примена и остала објашњења**

Разумевање услуга које пружа услужна организација, укључујући интерну контролу A1–A23

Одговор на процењене ризике материјално погрешних исказа A24–A29

Извештаји типа 1 и типа 2 који не укључују услуге подизвођача A40

Криминална радња, неусклађеност са законима и регулативом и некориговани погрешни искази у вези са активностима у услужној организацији A41

Извештавање ревизора корисника A42–A44

Међународни стандард ревизије (ISA) 402, *Ревизијска разматрања у вези с ентитетом који користи услужну организацију* треба тумачити у контексту ISA 200 Општи циљеви независног ревизора и спровођење ревизије у складу са Међународним стандардима ревизије.

**Увод**

**Делокруг овог ISA**

1. Овај међународни стандард ревизије (ISA) се бави одговорношћу ревизора за прибављање довољно адекватних ревизијских доказа када ентитет-корисник користи услуге једне или више услужних организација. Посебно детаљно се бави начином на који ревизор примењује ISA 315 (ревидиран) и ISA 330 у циљу стицања довољног разумевања о ентитету – кориснику, укључујући интерну контролу која је релевантна за ревизију, да би био у стању да идентификује и процени ризике материјално погрешних исказа, као и у циљу осмишљавања и спровођења даљих ревизијских поступака као одговор на те ризике.

2. Велики број ентитета поверава одређене аспекте свог пословања организацијама које пружају разне услуге, од обављања конкретног задатка по упутству ентитета до обављања послова читавих пословних јединица или функција једног ентитета, као што је функција обрачуна зарада.

Многе од услуга које пружају те организације су саставни део пословања ентитета; међутим, нису све те услуге релевантне за ревизију.

3. Услуге које пружа услужна организација су релевантне за ревизију финансијских извештаја ентитета – корисника када су те услуге и контрола над њима део информационог система ентитета, укључујући повезане пословне поступке који су релевантни за финансијско извештавање. Иако се већина контрола услужне организације најчешће односи на финансијско извештавање, могу постојати друге контроле које могу бити релевантне за ревизију, као што су контроле заштите имовине. Услуге услужне организације су део информационог система ентитета – корисника, укључујући повезане пословне поступке, који су релевантни за финансијско извештавање уколико те услуге утичу на неку од следећих ставки:

(а) Класе трансакција у пословању ентитета – корисника које су значајне за финансијске извештаје ентитета – корисника;

(б) Поступке, у информационом (ИТ) и мануелном систему, на основу којих се трансакције ентитета – корисника отпочињу, евидентирају, обрађују, коригују уколико је то неопходно, преносе у главну књигу и о њима се извештава у финансијским извештајима;

(ц) Повезане рачуноводствене евиденције, електронске или мануелне, које прате информације и посебне рачуне у финансијским извештајима ентитета – корисника, а које се користе за иницирање, евидентирање, обраду и извештавање о трансакцијама ентитета – корисника; ово укључује и корекцију нетачних информација и начин на који се информације преносе у главну књигу;

(д) Начин на који информациони систем ентитета корисника, поред класа трансакција, бележи друге догађаје и услове значајне за финансијске извештаје;

(е) Процес финансијског извештавања који се користи за припрему финансијског извештаја ентитета – корисника, укључујући значајне рачуноводствене процене и обелодањивања.

(ф) Контроле које се тичу евидентирања, укључујући и несвакидашња евидентирања непериодичних, неуобичајених трансакција или усклађивања.

4. Природа и обим посла који треба да обави ревизор корисника у вези са услугама које је пружила услужна организација зависе од природе и значаја тих услуга за ентитета – корисника и релевантности тих услуга за ревизију.

5. Овај стандард се не односи на услуге финансијских институција које су ограничене на обраду, а односе се на рачун ентитета у тој финансијској институцији; на трансакције које нису посебно одобрене од стране ентитета, као што је обрада трансакција на текућем рачуну од стране банке или обрада трансакција хартија од вредности од стране брокера. Такође, овај стандард се не односи на ревизију трансакција које проистичу из власничких финансијских интереса у другим ентитетима, као што су партнерства, корпорације и заједничка улагања, када се узму у обзир власнички интереси и када се извештај подноси лицима која имају интерес.

#### **Датум ступања на снагу**

6. Овај стандард важи за ревизије финансијских извештаја за периоде који почињу 15. децембра 2009. године или касније.\*

#### **Циљеви**

7. Циљеви ревизора корисника, када ентитет-корисник користи услуге услужне организације су:

(а) Стицање разумевања природе и значаја услуга које пружа услужна организација и њиховом ефекту на интерну контролу ентитета – корисника релевантну за ревизију, које је довољно да се идентификују и процене ризици материјално погрешног исказа; и

(б) осмишљавање и спровођење ревизијских поступака као одговор на те ризике.

#### **Дефиниције**

8. За потребе Међународних стандарда ревизије наведени појмови имају следеће значење:

(а) Допунске контроле у ентитетима корисницима – Контроле за које организација која пружа услуге претпоставља да ће бити уведене у примену од стране ентитета корисника и које се идентификују у опису система уколико је то неопходно да би се остварили циљеви примене контрола.

(б) Извештај о опису и осмишљености контрола у услужној организацији (који се у овом стандарду назива „извештај типа 1”) – Извештај који садржи:

(i) Опис, који припрема руководство услужне организације, система услужне организације, контролних циљева и значајних контрола које су осмишљене и спроведене одређеног датума; и

(ii) Извештај ревизора услуге са циљем прибављања уверавања у разумној мери које укључује мишљење ревизора услужне организације о опису система услужне организације, циљевима контроле и значајним контролама које су осмишљене и спроведене да би се постигли одређени циљеви контроле.

(ц) Извештај о опису, осмишљености и оперативној ефективности контрола у услужној организацији (што се у овом ISA назива извештај тип 2) – Извештај који укључује:

(i) Извештај, који је припремило руководство услужне организације, о циљевима контроле и значајним контролама, њиховој осмишљености и примени на конкретан датум или током одређеног временског периода и, у неким случајевима, њиховој оперативној ефективности током одређеног временског периода; и

(ii) Извештај ревизора услужне организације с циљем придобијања уверавања у разумној мери које укључује:

а. Мишљење ревизора услужне организације о опису система услужне организације, циљевима контроле и значајним контролама, прилагођеност контрола ради постизања конкретних циљева контроле, оперативној ефективности контрола; и

б. Опис тестова контрола које спроводи ревизор услужне организације и резултати тих тестова.

(д) Ревизор услужне организације – професионални рачуновођа у јавној пракси који, на захтев услужне организације, прави извештај којим се пружа уверавање о контролама услужне организације.

(е) Услужна организација – Независна организација (или део независне организације) која пружа услуге ентитетима корисницима који су део информационих система тих ентитета, релевантних за финансијско извештавање.

(ф) Систем услужне организације – Политике и поступци које услужна организација осмишљава, примењује и одржава у циљу пружања услуга ентитету кориснику које су покривене извештајем ревизора услужне организације.

(г) Услужна организација подизвођач – Услужна организација коју користи друга услужна организација да би обавила услуге за ентитет корисника који је део информационог система тог ентитета – корисника који је релевантан за финансијско извештавање.

(х) Ревизор корисника – Ревизор који врши ревизију и извештава о финансијским извештајима ентитета – корисника.

(и) Ентитет – корисник – Ентитет који користи услужну организацију и чији финансијски извештаји су предмет ревизије.

#### **Захтеви**

#### **Разумевање услуга које пружа услужна организација, укључујући интерну контролу**

9. У складу са ISA 315 (ревидиран), приликом стицања разумевања ентитета – корисника, ревизор корисника стиче разумевање начина на који ентитет користи услуге услужне организације у пословању ентитета – корисника, укључујући: (видети параграфе А1–А2)

(а) Природу услуга које пружа услужна организација и значај тих услуга за ентитет – корисник, укључујући њихов ефекат на интерну контролу ентитета; (видети параграфе А3–А5)

(б) Природу и материјалност трансакција које се обрађују или рачуна или поступака финансијског извештавања под утицајем услужне организације; (видети параграф А6)

(ц) Степен интеракције између активности услужне организације и ентитета – корисника; и (видети параграф А7)

(д) Природу везе између ентитета – корисника и услужне организације, укључујући и релевантне уговорне услове који се тичу активности услужне организације. (видети параграфе А8–А11)

10. У складу са ISA 315 (ревидиран), приликом стицања разумевања интерне контроле релевантне за ревизију, ревизор корисника треба да процени осмишљеност и примену релевантних контрола у ентитету – кориснику који се односе на услуге које пружа услужна организација, укључујући и оне контроле које се примењују на трансакције које обрађује услужна организација. (видети параграфе А12–А14)

11. Ревизор корисника треба да утврди да ли је стечено разумевање природе и значаја услуга које пружа услужна организација и њиховог ефекта на интерну контролу ентитета – корисника која је релевантна за ревизију, довољно да би то разумевање представљало основу за утврђивање и процену ризика материјално погрешних исказа.

12. Уколико ревизор није у стању да стекне довољно разумевање, ревизор корисника треба да стекне разумевање применом једног или више наведених поступака:

(а) Прибављање извештаја типа 1 и 2, уколико су на располагању;

(б) Контактирање услужне организације, преко ентитета – корисника, у циљу прибављања специфичних информација;

(ц) Посета услужној организацији и спровођење поступака који ће пружити неопходне информације о значајним контролама у услужној организацији; или

(д) Коришћење другог ревизора за спровођење поступака који ће пружити неопходне информације о значајним контролама у услужној организацији. (видети параграфе А15–А20)

*Коришћење извештаја типа 1 и 2 у циљу подршке ревизоровом разумевању услужне организације*

13. Приликом утврђивања довољности и адекватности ревизијских доказа добијених из извештаја типа 1 или типа 2, ревизор корисника треба да буде задовољан:

(а) Професионалном компетентношћу ревизора услужне организације и његовом независношћу од услужне организације; и

(б) Адекватношћу стандарда по којима су објављени извештаји тип 1 и тип 2. (видети параграф А21)

14. Уколико ревизор планира да користи извештај типа 1 или типа 2, као ревизијски доказ којим подржава ревизора корисника у разумевању осмишљености и примене контрола у услужној организацији, ревизор:

(а) Процењује да ли је опис и осмишљеност контрола у услужној организацији на одређени датума или за одређени период адекватни за потребе ревизора корисника;

(б) Процењује довољност и адекватност доказа који су наведени у извештају, за разумевање интерне контроле ентитета – корисника релевантне за ревизију; и

(ц) Утврђује да ли су додатне контроле ентитета – корисника које уочи услужна организација значајне за ентитет – корисника и, уколико је то случај, стиче разумевање о томе да ли је ентитет – корисник осмислио и применио такве контроле. (видети параграфе А22–А23)

#### **Одговор на процењене ризике материјално погрешних исказа**

15. Приликом одговарања на процењене ризике у складу са ISA 330, ревизор корисника:

(а) Утврђује да ли се у евиденцијама ентитета – корисника налази довољно адекватних ревизијских доказа у вези са тврдњама које се тичу финансијских извештаја, и уколико то није случај,

(б) Спроводи даље ревизијске поступке у циљу прибављања довољно адекватних ревизијских доказа или ангажује другог ревизора да обави ове поступке у услужној организацији у име ревизора корисника. (видети параграфе А24–А28)

#### *Тестови контрола*

16. Када процена ризика, коју врши ревизор корисника, укључује очекивање да контроле у услужној организацији функционишу ефективно, ревизор корисника треба да прибави ревизијске доказе о оперативној ефективности тих контрола применом једног или више наведених поступака:

(а) Прибављање извештаја типа 2, уколико је на располагању;

(б) Обављање одговарајућих тестова контрола у услужној организацији; или

(ц) Ангажовање другог ревизора да обави тестове контрола у услужној организацији у име ревизора корисника. (видети параграфе А29–А30)

Коришћење извештаја типа 2 као ревизијског доказа да контроле у услужној организацији функционишу ефективно

17. Уколико, у складу са параграфом 16(1), ревизор корисника планира да користи извештај типа 2 као ревизијски доказ да контроле у услужној организацији функционишу ефективно, ревизор корисника треба да утврди да ли извештај ревизора услужне организације нуди довољно

адекватних ревизијских доказа о ефективности контрола како би се подржала процена ризика коју је обавио ревизор корисника, и то:

(а) Проценом да ли су опис, осмишљеност и оперативна ефективност контрола у услужној организацији за одређени датум или период који је адекватан за потребе ревизора корисника;

(б) Утврђивањем да ли су додатне контроле ентитета – корисника које је идентификовала услужна организација значајне за ентитет – корисника и, уколико је то случај, стицањем разумевања о томе да ли је ентитет – корисник осмислио и применио такве контроле, и уколико јесте, тестираће њихову оперативну ефективност;

(ц) Проценом адекватности временског периода који покривају тестови контрола и времена које је протекло од када су обављени тестови контрола; и

(д) Проценом да су ли тестови контрола које је обавио ревизор услужне организације и њихови резултати, као што је описано у извештају ревизора услужне организације, значајни за тврдње у финансијским извештајима ентитета – корисника и пружају довољно адекватних ревизијских доказа да би се подржала процена ризика коју је направио ревизор корисника. (видети параграфе А31–А39)

#### **Извештаји типа 1 и типа 2 који не укључују услуге подизвођача**

18. Уколико ревизор корисника планира да користи извештај типа 1 и типа 2 који не укључују услуге које пружа подизвођач, а те услуге су значајне за ревизију финансијских извештаја ентитета – корисника, ревизор корисника треба да примени захтеве овог ISA с освртом на услуге које пружају подизвођачи. (видети параграф А40)

#### **Криминална радња, неусклађеност са законима и регулативом и некориговани погрешни искази у вези са активностима у услужној организацији**

19. Ревизор корисника испитује руководство ентитета – корисника да ли је услужна организација подносила извештај ентитету – кориснику и да ли је руководство ентитета – корисника свесно било које криминалне радње, неусклађености са законима и регулативом или некоригованих погрешних исказа који утичу на финансијске извештаје ентитета – корисника. Ревизор корисника треба да процени на који начин таква питања утичу на природу, време и обим даљих ревизијских поступака ревизора корисника, укључујући и утицај на закључке ревизора корисника, као и на његов извештај. (видети параграф А41)

#### **Извештавање ревизора корисника**

20. Ревизор модификује мишљење у извештају ревизора корисника у складу са ISA 705 (ревидиран), уколико ревизор корисника није у могућности да прибави довољно адекватних ревизијских доказа о услугама које пружа услужна организација, а које су релевантне за ревизију финансијских извештаја ентитета – корисника. (видети параграф А42)

21. Ревизор корисника се неће позивати на рад ревизора услужне организације у извештају ревизора корисника у ком се налази немодификовано мишљење, осим уколико то не захтева закон или регулатива. Уколико се ово позивање захтева законом или регулативом, у извештају ревизора корисника се назначује да то позивање не умањује одговорност ревизора корисника за ревизијско мишљење. (видети параграф А43)

22. Уколико је позивање на рад ревизора услужне организације релевантно за разумевање модификација мишљења ревизора корисника, у извештају ревизора корисника се назначује да такво позивање не умањује одговорност ревизора корисника за то мишљење. (видети параграф А44)

\* \* \*

#### **Примена и остала објашњења**

##### **Разумевање услуга које пружа услужна организација, укључујући интерну контролу**

*Извори информација* (видети параграф 9)

А1. Информације о природи услуга које пружа услужна организација могу имати велики број извора, као што су:

- Приручници за кориснике.
- Прегледи система.
- Технички приручници.
- Уговор или споразум о пружању услуга између ентитета – корисника и услужне организације.
- Извештаји услужне организације, интерних ревизора или регулаторних тела о контролама у услужној организацији.



- Извештаји ревизора услужне организације, укључујући писма руководства, уколико су на располагању.

A2. Знање стечено кроз искуство ревизора корисника са услужном организацијом, на пример искуство са другим ревизијским ангажовањима може такође да буде од помоћи приликом стицања разумевања природе услуга које пружа услужна организација. Ово може да буде од велике помоћи уколико су услуге и контроле у услужној организацији над тим контролама високо стандардизоване.

*Природа услуга које пружа услужна организација (видети параграф 9(а))*

A3. Ентитет – корисник може користити услужну организацију као што су оне које обрађују трансакције уз одговарајуће рачуноводствено праћење или евидентирају податке који се односе на трансакције и поступке. Услужне организације које пружају такве услуге обухватају, на пример, одељења за повереничке односе у банкама која инвестирају и сервисирају средства из фондова за планове бенефиција запослених и осталих; банке које сервисирају хипотеке за своје клијенте; и фирме које пружају услуге које се тичу софтверских апликација у виду програмских пакета и технолошког окружења које омогућава клијентима да обрађују финансијске и оперативне трансакције.

A4. Примери услуга услужне организације које су релевантне за ревизију обухватају:

- Одржавање рачуноводствених података ентитета – корисника.
- Управљање средствима.
- Иницирање, евидентирање и обраду трансакција у својству агента ентитета – корисника.

Разматрања која су специфична за мање ентитете

A5. Мањи ентитети могу користити екстерне књиговодствене услуге, у распону од обраде одређених трансакција (на пример, обрачуни и плаћање пореза на обрачун зарада) и одржавања рачуноводствених евиденција до припреме финансијских извештаја. Коришћење такве услужне организације за припрему финансијских извештаја не ослобађа руководство мањег ентитета нити, где је то применљиво, лица овлашћена за управљање одговорности у вези са финансијским извештајима.

*Природа и материјалност трансакција које обрађује услужна организација (видети параграф 9(б))*

A6. Услужна организација може установити политике и процедуре које утичу на интерну контролу ентитета – корисника. Ове политике и процедуре су барем делимично физички и оперативно одвојене од ентитета – корисника. Значај контрола услужне организације у односу на контроле ентитета – корисника зависи од природе услуга које пружа услужна организација, укључујући природу и материјалност трансакција које обрађује за ентитет – корисник. У одређеним ситуацијама, трансакције које обрађује и рачуни на које утиче услужна организација можда неће изгледати као да су материјални значајни за финансијске извештаје ентитета, али природа обављених трансакција може бити значајна и ревизор корисника може одлучити да је разумевање тих контрола неопходно у датим околностима.

*Степен интеракције између активности услужне организације и ентитета – корисника (видети параграф 9(ц))*

A7. Значај контрола услужне организације у односу на контроле ентитета – корисника такође зависи од степена интеракције између активности услужне организације и ентитета – корисника. Степен интеракције се односи на обим у ком је ентитет – корисник у могућности и у ком одлучи да примењује ефективне контроле над поступцима које спроводи услужна организација. На пример, висок степен интеракције постоји између активности ентитета – корисника и активности услужне организације када ентитет – корисник одобрава трансакције и поступке услужне организације и рачуноводствено обухвата те трансакције. У тим околностима, ентитету – кориснику може бити практичније да примени ефективне контроле за те трансакције. С друге стране, када услужна организација иницира или иницијално евидентира, обрађује или рачуноводствено обухвата трансакције ентитета корисника, постоји мањи степен интеракције између две организације. У тим околностима, ентитет – корисник можда не може да примени ефективне контроле над овим трансакцијама у ентитету – кориснику, или може одлучити да их не примени, и може се ослонити на контроле услужне организације.

*Природа односа ентитета – корисника и услужне организације (видети параграф 9(д))*

A8. Уговор или споразум о нивоу услуге између ентитета – корисника и услужне организације регулишу следећа питања:

- Информације које се пружају ентитету – кориснику и одговорност за иницирање трансакција које се односе на активности услужне организације;

- Примена захтева регулаторних тела у вези са формом евиденције која мора да се води, као и приступа тој евиденцији;
- Одштета, уколико је има, која треба да се обезбеди ентитету – кориснику у случају неуспеха;
- Да ли ће услужна организација доставити извештај о својим контролама и, уколико је то случај, да ли ће то бити извештај типа 1 или типа 2;
- Да ли ревизор корисника има права да приступи рачуноводственим подацима ентитета – корисника које одржава услужна организација, као и другим информацијама које су неопходне за спровођење ревизије; и
- Да ли уговор дозвољава директну комуникацију између ревизора корисника и ревизора услужне организације.

A9. Постоји директан однос између услужне организације и ентитета – корисника и између услужне организације и ревизора услужне организације. Овај однос не мора нужно да створи и директан однос између ревизора корисника и ревизора услужне организације. Када не постоји директан однос између ревизора корисника и ревизора услужне организације, комуникација између ревизора корисника и ревизора услужне организације се обично спроводи преко ентитета – корисника и услужне организације. Директан однос се може установити и између ревизора корисника и ревизора услужне организације, узимајући у обзир релевантна етичка питања и питања поверљивости. Ревизор корисник, на пример, може користити ревизора услужне организације за обављање поступака у име ревизора корисника, као што су:

(а) Тестови контрола у услужној организацији; или

(б) Поступци суштинског испитивања трансакција и салда у финансијским извештајима ентитета – корисника које одржава услужна организација.

Разматрања специфична за ентитете у јавном сектору

A10. Ревизори јавног сектора у начелу имају шира права приступа у складу са законском регулативом. Међутим, постоје ситуације када та права приступа нису применљива, на пример, када је услужна организација у другом правном систему. У таквим случајевима, ревизор јавног сектора може бити у ситуацији да мора стећи разумевање законске регулативе која се примењује у том правном систему да би утврдио да ли може да стекне одговарајућа права на приступ. Ревизор јавног сектора може такође добити или тражити од ентитета – корисника да уврсти право на приступ у све врсте уговорних односа између ентитета – корисника и услужне организације.

A11. Ревизори јавног сектора могу такође ангажовати другог ревизора да обави тестове контрола и суштинске поступке у вези са усклађеношћу са законом, регулативом и другим одредбама.

*Разумевање контрола у вези са услугама које пружа услужна организација (видети параграф 10)*

A12. Ентитет – корисник може успоставити контроле услуга услужне организације које може тестирати ревизор корисника и које могу да омогуће ревизору корисника доношење закључка да контроле ентитета – корисника функционишу ефективно за неке или све релевантне тврдње, без обзира на то које су контроле активне у услужној организацији. Уколико ентитет – корисник, на пример, користи услужну организацију за трансакције које се тичу обрачуна зарада, ентитет – корисник може успоставити контроле над предајом и пријемом информација које се тичу обрачуна зарада и које могу да спрече или открију материјално погрешне исказе. Ове контроле могу да обухватају:

- Поређење података достављених услужној организацији са извештајима о информацијама које је доставила услужна организација након што су подаци обрађени.
- Поновно обрачунавање узорка обрачунатих зарада у циљу провере рачунске прецизности и преглед укупног износа обрачунатих зарада у смислу разумности.

A13. У овој ситуацији, ревизор корисника може обавити тестирање контрола ентитета – корисника у вези са обрадом података о обрачуну зарада, што би представљало основу за ревизора корисника да закључи да контроле ентитета – корисника функционишу ефективно у односу на тврдње у вези са трансакцијама које се односе на обрачун зарада.

A14. Као што је наведено у ISA 315 (ревидиран), у случају неких ризика, ревизор корисника може просудити да није могуће или практично прибавити довољно адекватних ревизијских доказа користећи само суштинске поступке. Такви ризици могу да се односе на нетачне или непотпуне евиденције рутинских и значајних врста трансакција и салда рачуна, чије карактеристике често

дозвољавају високо аутоматизовану обраду, без или са врло мало мануелних интервенција. Карактеристике такве аутоматизоване обраде могу бити изражено присутне када ентитет – корисник користи услужну организацију. У таквим случајевима, контроле ентитета – корисника над таквим ризицима су значајне за ревизију и ревизор корисника је у обавези да стекне разумевање таквих контрола и да их процени у складу са параграфима 9 и 10 овог ISA.

*Даљи поступци када се не може стећи довољно разумевања од ентитета – корисника (видети параграф 12)*

A15. Одлука ревизора корисника о томе који поступак из параграфа 12 да одабере, појединачно или у комбинацији са другима, како би добио информације које су неопходне за стварање основе за идентификовање и процену ризика материјално погрешних исказа у вези са коришћењем услужне организације од стране ентитета – корисника, може да буде под утицајем питања као што су:

- Величина ентитета – корисника и услужне организације;
- Комплексност трансакција у ентитету – кориснику и комплексност услуга које врши услужна организација;
- Локација услужне организације (на пример, ревизор корисника може одлучити да користи другог ревизора да обавља поступке у услужној организацији у име ревизора корисника уколико се услужна организација налази на удаљеној локацији);
- Да ли се очекује да поступци ефективно пруже ревизору корисника довољно адекватних ревизијских доказа; и
- Природа односа између ентитета – корисника и услужне организације.

A16. Услугна организација може ангажовати услужног ревизора да извештава о опису и осмишљености контрола (извештај типа 1) или о опису осмишљености контрола и њиховој оперативној ефективности (извештај типа 2). Извештаји типа 1 и типа 2 се могу објавити у складу с Међународним стандардом ангажовања прегледа (ISAE) 3402 или у складу са стандардима које је установила овлашћена и призната организација за постављање стандарда (које могу да их називају различитим именима, као што су извештај типа А и типа Б).

A17. Распољивост извештаја типа 1 и типа 2 ће генерално зависити од тога да ли уговор између услужне организације и ентитета – корисника укључује одредбу која налаже израду таквог извештаја од стране услужне организације. Услугна организација може такође да одабере, из практичних разлога, да ентитетима корисницима стави на располагање извештај типа 1 или типа 2. Међутим, у неким случајевима, извештаји типа 1 и типа 2 нису на располагању ентитетима – корисницима.

A18. У неким околностима, ентитет – корисник може једној или више спољних организација да повери послове једне или више пословних јединица или функција, као што је функција целокупног пореског планирања или усклађивања, или функција финансија, рачуноводства или контролна. Будући да извештај о контролама у услужној организацији можда неће бити на располагању у оваквим околностима, посета услужној организацији може бити најефективнији поступак за ревизора корисника да стекне разумевање контрола у услужној организацији, пошто вероватно постоји директна интеракција између руководства ентитета – корисника и руководства услужне организације.

A19. Други ревизор може бити ангажован да обави поступке који ће генерисати неопходне информације о значајним контролама у услужној организацији. Уколико је извештај типа 1 или типа 2 објављен, ревизор корисника може користити ревизора услужне организације да обави ове поступке, будући да ревизор услужне организације већ има постојећи однос са услужном организацијом. Ревизор ентитета – корисника који користи рад другог ревизора може сматрати упутства у ISA 600 корисним јер се односе на на разумевање другог ревизора (укључујући независност и професионалну компетентност ревизора), учешће у раду другог ревизора приликом планирања природе, обима и времена таквог посла, и приликом процене довољности и адекватности прибављених ревизијских доказа.

A20. Ентитет – корисник може користити услужну организацију која притом користи услужну организацију подизвођача да обезбеди неке од услуга које се обезбеђују ентитету – кориснику, а које су део информационог система ентитета – корисника који је релевантан за финансијско извештавање. Подизвођач може бити ентитет одвојен од услужне организације или може бити повезан са услужном организацијом. Ревизор корисника ће можда морати да размотри контроле у подизвођачу. У ситуацијама када се користи један или више подизвођача, интеракција између активности ентитета – корисника и активности услужне организације се проширује како би се укључила интеракција између ентитета – корисника, услужне организације и подизвођача. Степен ове интеракције, као и природа и материјалност обрађених трансакција од стране услужне

организације и подизвођача су најзначајнији фактори које ревизор корисника треба да узме у обзир приликом одређивања значаја који контроле услужне организације и контроле подизвођача имају за контроле ентитета – корисника.

*Коришћење извештаја типа 1 и типа 2 у циљу подршке ревизоровог разумевања услужне организације (видети параграфе 13–14)*

A21. Ревизор корисника може вршити испитивања о ревизору услужне организације у професионалном удружењу ревизора или других практичара и о томе да ли је ревизор тренутно под надзором неког регулаторног тела. Ревизор услужне организације може обављати праксу у правном систему у ком владају другачији стандарди у погледу извештаја о контролама у услужној организацији, и ревизор корисника може од организације која поставља стандарде добити информације о стандардима које користи ревизор услужне организације.

A22. Извештај типа 1 или типа 2, заједно с информацијама о ентитету – кориснику, могу помоћи ревизору у разумевању:

(а) Аспеката контрола у услужној организацији који могу да утичу на обраду трансакција ентитета – корисника, укључујући и коришћење подизвођача;

(б) Тока значајних трансакција које се врше преко услужне организације како би се утврдиле тачке у токовима трансакција где су могле да се догоде материјалне грешке у финансијским извештајима ентитета – корисника;

(ц) Контролних циљева у услужној организацији који су релевантни за тврдње које се тичу финансијских извештаја ентитета – корисника; и

(д) Да ли су контроле у услужној организацији адекватно осмишљене и примењене како би се спречиле или откриле грешке у поступцима, које могу да резултирају материјално погрешним исказима у финансијским извештајима ентитета – корисника.

Извештај типа 1 или типа 2 може да помогне ревизору корисника да у довољној мери разуме како се идентификују и процењују ризици материјално погрешних исказа. Извештај типа 1, међутим, не нуди никакве доказе о оперативној ефикасности релевантних контрола.

A23. Извештај типа 1 или типа 2 за одређени датум или за период који је ван извештајног периода корисника, може помоћи ревизору корисника да стекне претходно знање о контролама које се примењују у услужној организацији уколико извештај као додатак има додатне текуће информације из других извора. Уколико је опис контрола услужне организације за датум или период претходи периоду који је обухваћен ревизијом, ревизор корисника може обавити следеће поступке како би ажурирао податке у извештајима типа 1 и типа 2:

- Разговор о променама у услужној организацији са кадровима ентитета – корисника коју су у позицији да знају за такве промене;

- Преглед важеће документације и кореспонденције коју је објавила услужна организација; или

- Разговор о променама са кадровима услужне организације.

**Одговор на процењене ризике материјално погрешних исказа (видети параграф 15)**

A24. Да ли коришћење услужне организације повећава ризик ентитета – корисника од материјално погрешних исказа зависи од природе услуга које се пружају и контрола над тим услугама; у неким случајевима, коришћење услужне организације може смањити ризик ентитета – корисника од материјално погрешних исказа, посебно уколико сам ентитет нема експертско знање неопходно да би се обавиле одређене активности, као што је иницирање, обрада или евидентирање трансакција, или нема адекватне ресурсе (на пример, ИТ систем).

A25. Уколико услужна организација чува материјалне елементе рачуноводствених евиденција ентитета – корисника, директан приступ тим евиденцијама може бити неопходан како би ревизор корисника прибавио довољно адекватних ревизијских доказа у вези са функционисањем контрола тих података или како би поткрепио трансакције и салда који су у њима забележени, или оба. Такав приступ може значити или физичку проверу података у пословном простору услужне организације или испитивање података који се чувају у електронском формату, или оба. У ситуацијама где се директан приступ постиже електронским путем, ревизор корисника може на тај начин прибавити доказе о адекватности контрола које спроводи услужна организација у погледу потпуности и интегритета података ентитета – корисника за које је услужна организација одговорна.

A26. Приликом утврђивања природе и обима ревизијских доказа које треба прибавити у односу на салда која представљају средства која се држе или трансакције које је услужна

организација обавила у име ентитета – корисника, ревизора корисника може да разматра следеће поступке:

(а) Преглед података и докумената које поседује ентитет – корисник: поузданост овог извора доказа се утврђује у складу са природом и обимом рачуноводствених података и пропратне документације коју је задржало ентитет – корисник. У неким случајевима, ентитет – корисник не одржава независне детаљне податке или документацију о конкретним трансакцијама које су обављене у њихово име.

(б) Преглед података и докумената које поседује услужна организација: ревизор корисника може имати приступ подацима о услужној организацији у складу са уговорним обавезама између ентитета – корисника и услужне организације. Ревизор корисника може такође ангажовати другог ревизора да ради уместо њега, и да добије приступ подацима ентитета – корисника које одржава услужна организација.

(ц) Прибављање потврда о салдима и трансакцијама од услужне организације: када ентитет – корисник води независну евиденцију о салдима и трансакцијама, потврда од услужне организације којом се потврђује евиденција ентитета може представљати поуздан ревизијски доказ у вези са постојањем трансакција и средстава о којима је реч. На пример, уколико се користе услуге организација које нуде велики број услуга, као што су управљање улагањима и повезане активности, а те услужне организације воде независне евиденције, ревизор корисника може упоредити њихове информације са независном евиденцијом ентитета – корисника.

Уколико ентитет – корисник не води посебну евиденцију, информације које су добијене у потврдама од услужне организације су само изјава онога што постоји у евиденцијама које води услужна организација. Из тог разлога такве потврде, саме за себе, не представљају поуздан ревизијски доказ. У таквим околностима, ревизор корисника може размотрити да ли може бити пронађен алтернативни извор независних доказа.

(д) Обављање аналитичких поступака у вези са евиденцијама којима располаже ентитет – корисник или о извештајима који су примљени од услужне организације: ефективност аналитичких поступака ће вероватно варирати у зависности од тврдње, као и обима и детаљности расположивих информација.

A27. Други ревизор може обављати поступке који су по својој природи од суштинске важности за ревизора корисника. Такво ангажовање може да обухвата и спровођење поступака од стране другог ревизора, које су договорили ентитет – корисник и ревизор корисника, као и услужна организација и ревизор услужне организације. Налази који су последица поступака које је обавио други ревизор се анализирају од стране ревизора корисника како би се утврдило да ли представљају одговарајуће ревизијске доказе. Такође, могу постојати одређени захтеви постављени од стране владиних тела или кроз уговорне односе, где ревизор услужне организације обавља унапред дефинисане поступке који су по својој природи суштински. Резултати примене обавезних поступака на салда и трансакције које обавља услужна организација се могу користити од стране ревизора корисника као део доказа који су неопходни да би се подржало мишљење ревизора. У таквим околностима, можда би било корисно за ревизора корисника и ревизора услужне организације да се сложе, пре обављања поступака, око ревизијске документације или приступа ревизијској документацији која ће бити на располагању ревизору корисника.

A28. У одређеним ситуацијама, посебно уколико ентитет – корисник ангажује услужну организацију да обавља неке или све финансијске функције, ревизор корисника се може наћи у ситуацији где се значајан део ревизијских доказа налази у услужној организацији. Поступци суштинског испитивања се можда морају спровести у услужној организацији од стране ревизора корисника или других ревизора у његово име. Ревизор услужне организације може обезбедити извештај типа 2, и такође, може обавити поступке суштинског испитивања у име ревизора корисника. Укључивање другог ревизора не мења одговорности ревизора корисника да прибави довољно адекватних ревизијских доказа како би створио разумну основу за мишљење ревизора корисника. У складу са тим, разматрање ревизора корисника о томе да ли је прибављено довољно адекватних ревизијских доказа и да ли ревизор корисника треба да обави додатне поступке суштинског испитивања, укључује ангажовање ревизора корисника у усмеравању, надзору и спровођењу суштинских поступака које је обавио други ревизор.

*Тестови контрола (видети параграф 16)*

A29. ISA 330 захтева од ревизора корисника да осмисли и спроведе тестирање контрола како би прибавио довољно адекватних ревизијских доказа о оперативној ефективности контрола које су значајне у датим околностима. У контексту услужне организације, овај захтев се примењује када:

(а) Процена ризика материјално погрешног исказа коју врши ревизор корисника укључује претпоставку да контроле у услужној организацији функционишу ефективно (то јест, ревизор корисника намерава да се ослони на оперативну ефективност контрола у услужној организацији приликом утврђивања природе, времена и обима поступака суштинског испитивања), или

(б) Поступци суштинског испитивања самостално или у комбинацији с тестовима оперативне ефективности контрола у ентитету – кориснику, не могу да пруже довољно адекватних ревизијских доказа на нивоу тврдње.

A30. Ако извештај типа 2 није на располагању, ревизор корисника може контактирати услужну организацију посредством ентитета – корисника, и захтевати ангажовање ревизора услужне организације у изради извештаја типа 2 који обухвата тестове оперативне ефективности значајних контрола или ревизор корисника може ангажовати другог ревизора који ће обавити поступке којима се тестира оперативна ефективност контрола у услужној организацији. Ревизор корисника може такође посетити услужну организацију и извршити тестирање релевантних контрола, под условом да се услужна организација сложи. Процена ризика коју врши ревизор корисника се заснива на комбинованим доказима који су обезбеђени радом другог ревизора или поступцима које врши ревизор корисника.

Коришћење извештаја типа 2 као ревизијског доказа да контроле у услужној организацији функционишу ефективно (видети параграф 17)

A31. Извештај типа 2 може бити намењен потребама више различитих ревизора корисника; стога тестови контрола и резултати описани у извештају ревизора услужне организације не морају бити релевантни за тврдње које су значајне у финансијским извештајима ентитета – корисника. Релевантни тестови контрола и резултати се процењују како би се утврдило да извештај ревизора услужне организације пружа довољно адекватних ревизијских доказа о ефективности контрола да би се подржала процена ризика коју је урадио ревизор корисника. Током тог поступка, ревизор корисника може размотрити следеће факторе:

(а) Временски период који обухватају тестови контрола и време које је протекло откад су обављени тестови контрола;

(б) Делокруг рада ревизора услужне организације и услуге и поступци коју су тиме обухваћени, тестиране контроле и тестови који су обављени, и начин на који се тестиране контроле односе према контролама ентитета – корисника; и

(ц) Резултати тих тестова контрола и мишљење ревизора услужне организације о оперативној ефективности тих контрола.

A32. У случају одређених тврдњи, што је краћи период који је обухваћен конкретним тестом и што је дужи временски период који је протекао од спровођења теста, то је мање ревизијских доказа које тест може да пружи. Поређењем периода који је обухваћен извештајем типа 2 са периодом финансијског извештавања ентитета – корисника, ревизор корисника може закључити да извештај типа 2 нуди мање ревизијских доказа што је мање преклапање периода обухваћеног извештајем типа 2 и периода на који ревизор корисника планира да се ослони у извештају. У оваквој ситуацији, ревизор корисника може утврдити да је неопходно да обави, или ангажује другог ревизора да обави, тестове контрола у услужној организацији како би прибавио довољно адекватних ревизијских доказа о оперативној ефективности тих контрола.

A33. Може такође бити неопходно да ревизор корисника прибави додатне доказе о значајним променама релевантних контрола у услужној организацији у периоду који није обухваћен извештајем типа 2 или да одреди који додатни ревизијски поступци треба да се спроведу. Релевантни фактори за одређивање који додатни ревизијски докази треба да се прибаве о контролама у услужној организацији, које су функционисале у периоду који није покривен извештајем ревизора услужне организације укључују:

- Значај процењених ризика материјално прогрешног исказа на нивоу тврдње;
- Специфичне контроле које су тестиране у прелазном периоду, и значајне промене у њима од тестирања, укључујући измене у информативном систему, поступцима и запосленима;
- Степен у ком су прибављени ревизијски докази о оперативној ефективности тих контрола;
- Дужина преосталог периода;
- До које мере ревизор корисника планира да смањи обим даљих поступака суштинског испитивања који се заснивају на ослањању на контроле; и
- Ефективност контролног окружења и надзор контрола у ентитету – кориснику.

A34. Додатни ревизијски докази могу бити прибављени, на пример, проширењем тестова контрола у преосталом периоду или тестирањем начина на који ентитет – корисник надзире контроле.

A35. Уколико се период који ревизор услужне организације тестира уопште не поклапа са периодом финансијског извештавања ентитета – корисника, ревизор корисника неће моћи да се ослони на такве тестове како би закључио да контроле ентитета – корисника функционишу ефективно, јер оне не дају доказе о ефективности контрола у текућем ревизијском периоду, осим уколико нису обављени и други поступци.

A36. У одређеним ситуацијама, услуга коју пружа услужна организација може бити осмишљена под претпоставком да ће одређене контроле спровести ентитет – корисник. На пример, услуга може бити осмишљена с претпоставком да ће ентитет – корисник имати активне контроле за ауторизацију трансакција пре него што оне буду послате на обраду услужној организацији. У таквој ситуацији, опис контрола услужне организације може обухватати опис тих додатних контрола ентитета – корисника. Ревизор корисника разматра да ли су те додатне контроле ентитета – корисника значајне за услугу које се пружа кориснику.

A37. Уколико ревизор корисника сматра да у извештају ревизора услужне организације нема довољно адекватних ревизијских доказа, на пример, уколико извештај ревизора услужне организације не садржи опис тестова контрола које је обавио ревизор услужне организације, као и преглед резултата тих тестова, ревизор корисника може да допуни разумевање поступака ревизора услужне организације и закључака, тако што ће контактирати услужну организацију преко ентитета – корисника, и захтевати разговор са услужном организацијом о делокругу и резултатима рада ревизора услужне организације. Такође, уколико ревизор корисника сматра да је неопходно, он може контактирати услужну организацију, преко ентитета – корисника, и захтевати да ревизор услужне организације спроведе поступке у услужној организацији. С друге стране, ревизор корисника, или други ревизор на захтев ревизора корисника, може обавити такве поступке.

A38. Извештај типа 2 ревизора услужне организације идентификује резултате тестова, укључујући изузетке и друге информације које могу да утичу на закључке ревизора корисника. Изузеци које је приметио ревизор услужне организације или модификовано мишљење у извештају типа 2 ревизора услужне организације не значе аутоматски да ће овај извештај бити користан за ревизију финансијских извештаја корисника у процени ризика материјално погрешних исказа. Штавише, изузеци и питања која су довела до модификованог мишљења у извештају типа 2 ревизора услужне организације, разматрају се у оквиру процене коју врши ревизор корисника а тиче се тестирања контрола које је обавио ревизор услужне организације. Приликом разматрања изузетака и питања која су довела до модификованог мишљења, ревизор корисника може о тим питањима да разговара са ревизором услужне организације. Та комуникација зависи од ентитета – корисника који контактира услужну организацију, као и од одобрења за комуникацију која се добија од услужне организације.

Саопштавање недостатака у интерној контроли који су откривени током ревизије

A39. Од ревизора корисника се захтева да у писаном облику, благовремено саопшти значајне недостатке који су откривени у току ревизије, како руководству тако и лицима овлашћеним за управљање. Од ревизора корисника се такође захтева да благовремено обавести руководство на одговарајућем нивоу одговорности о другим недостацима у интерној контроли, који су откривени током ревизије, а који су на основу професионалне процене ревизора корисника, довољно важни да заслуже пажњу руководства. Питања на која ревизор корисника може да наиђе током ревизије и саопшти их руководству и лицима овлашћеним за управљање обухватају:

- Било коју врсту надзора контрола које може да примени ентитет – корисник, укључујући и оне које су идентификоване као резултат добијања извештаја типа 1 и типа 2;
- Примере где су додатне контроле ентитета – корисника назначене у извештајима типа 1 и типа 2, и нису примењене у ентитету – кориснику; и
- Контроле које могу бити неопходне у услужној организацији, за које се чини да нису примењене или нису конкретно обухваћене извештајем типа 2.

**Извештаји типа 1 и типа 2 који не укључују услуге подизвођача** (видети параграф 18)

A40. Уколико услужна организација користи услуге подизвођача, извештај ревизора услужне организације може да укључује или да не укључује релевантне циљеве контроле подизвођача и значајне контроле у опису система услужне организације и у делокругу ангажовања ревизора услужне организације. Ова два метода извештавања су позната под називом метод укључивања, односно метод исечка. Уколико извештај типа 1 и типа 2 не укључује контроле у подизвођачу, а услуге које пружа подизвођач су значајне за ревизију финансијских извештаја ентитета – корисника, ревизор корисника је у обавези да примењује захтеве из овог ISA у вези са подизвођачем. Природа и обим рада који треба да обави ревизор корисника у вези са услугама које је пружио подизвођач, зависе од природе и значаја тих услуга за ентитет – корисник и релевантност тих услуга за ревизију. Примена захтева из параграфа 9 помаже ревизору корисника приликом утврђивања ефекта који има организација подизвођач и природе и обима рада који треба да се изврши.

**Криминална радња, неусклађеност са законима и регулативом и некориговани погрешни искази у вези са активностима у служној организацији** (видети параграф 19)

A41. Услужна организација може бити у обавези да, по уговору са ентитетима – корисницима, обелодани ентитетима – корисницима на које то утиче, криминалну радњу, неусклађеност са законима и регулативом и некориговане погрешне исказе који се приписују руководству или запосленима у служној организацији. У складу с параграфом 19, ревизор корисника врши испитивање руководства корисника о томе да ли је услужна организација извештавала о таквим питањима и процењује да ли било које питање о ком извештава услужна организација утичу на природу, време и обим даљих ревизијских поступака ревизора корисника. У одређеним околностима, ревизор корисника може тражити додатне информације како би извршио ову процену, и може захтевати од ентитета – корисника да контактира услужну организацију како би прибавио неопходне информације.

**Извештавање ревизора корисника** (видети параграф 20)

A42. Када ревизор корисника није у могућности да прибави довољно адекватних ревизијских доказа у вези са услугама које пружа услужна организација, а које су релевантне за ревизију финансијских извештаја ентитета – корисника, постоји ограничење делокруга ревизије. Ово се може десити када:

- Ревизор корисника није у могућности да стекне довољно разумевање о услугама које пружа услужна организација и нема основу за идентификовање и процену ризика материјално погрешних исказа;
- Процена ризика ревизора корисника укључује претпоставку да контроле у служној организацији функционишу ефективно и ревизор корисника није у могућности да прибави довољно адекватних ревизијских доказа о оперативној ефективности ових контрола; или
- Довољно адекватних ревизијских доказа има само у подацима који се чувају у служној организацији, а ревизор корисника није у могућности да добије директан приступ овим подацима.

Да ли ревизор изражава квалификовано мишљење или се уздржава од изражавања мишљења зависи од закључка ревизора корисника о томе да ли су потенцијални ефекти на финансијске извештаје материјално значајни или прожимајући.

*Осврт на рад ревизора услужне организације* (видети параграфе 21–22)

A43. У неким случајевима, закон или регулатива могу захтевати навођење рада ревизора услужне организације у извештају ревизора корисника, на пример, за потребе транспарентности у јавном сектору. У таквим околностима, ревизору корисника може бити неопходан пристанак ревизора услужне организације пре таквог позивања.

A44. Чињеница да ентитет – корисник користи услуге услужне организације не мења одговорност ревизора корисника, у складу са Међународним стандардима ревизије, да прибави довољно адекватних ревизијских доказа како би створио основу да подржи мишљење ревизора корисника. Стога, ревизор корисника се не позива на извештај ревизора услужне организације, у делу који се тиче мишљења ревизора корисника о финансијским извештајима ентитета – корисника. Међутим, када ревизор корисника износи мишљење с резервом због мишљења с резервом израженом у извештају ревизора услужне организације, ревизор корисника има могућност да наведе извештај ревизора услужне организације, уколико то навођење помаже у објашњавању разлога за мишљење с резервом ревизора корисника. У таквим околностима, ревизор корисника ће можда прво морати да добије сагласност ревизора услужне организације за то.

-----

*ISA 315 (ревидиран), Идентификовање и процена ризика материјално погрешних исказа путем разумевања ентитета и његовог окружења.*

*ISA 330, Ревизорски одговор на процењене ризике.*

*ISA 315 (ревидиран), параграф 11.*

*ISA 315 (ревидиран), параграф 12.*

*ISA 705 (ревидиран), Модификације мишљења у извештају независног ревизора, параграф 6.*

*ISA 200. Општи циљеви независног ревизора и спровођење ревизије у складу са Међународним стандардима ревизије, параграфи 4 и А4–А5.*

*ISA 315 (ревидиран), параграф 30.*

*ISAE 3402, Извештаји о уверавању у погледу контрола у служној организацији*

*ISA 600, Специјална разматрања – ревизије финансијских извештаја групе (укључујући рад ревизора компоненте), параграф 2, у ком се наводи: „Ревизори могу сматрати ове стандарде који су прилагођени датим околностима корисним када један ревизор укључи друге ревизоре у ревизију*



финансијских извештаја који нису финансијски извештаји групе.” Видети такође параграф 19 у ISA 600.

ISA 330, параграф 8.

ISA 265, Саопштавање недостатака у интерној контроли лицима овлашћеним за управљање и руководству, параграфи 9–10.

ISA 265, параграф 10.

**МЕЂУНАРОДНИ СТАНДАРД РЕВИЗИЈЕ 450  
ПРОЦЕНА ПОГРЕШНИХ ИСКАЗА  
ИДЕНТИФИКОВАНИХ ТОКОМ РЕВИЗИЈЕ**

(Стандард важи за ревизије финансијских извештаја за периоде који почињу 15. децембра 2009. године, или касније)

**САДРЖАЈ**

Параграф

**Увод**

Делокруг овог ISA 1

Датум ступања на снагу 2

**Циљеви 3**

**Дефиниције 4**

**Захтеви**

Акумулирање идентификованих погрешних исказа 5

Разматрање погрешних исказа  
идентификованих током ревизије 6–7

Саопштавање и исправљање погрешних исказа 8–9

Процена ефекта неисправљених погрешних исказа 10–13

Писане изјаве 14

Документација 15

**Примена и остала објашњења**

Дефиниција погрешног исказа А1

Акумулирање идентификованих погрешних исказа А2–А6

Разматрање погрешних исказа  
идентификованих током ревизије А7–А9

Саопштавање и исправљање погрешних исказа А11–А13

Процена ефекта неисправљених погрешних исказа А14–А28

Писане изјаве А29

Документација А30

Међународни стандард ревизије (ISA) 450, *Процена погрешних исказа идентификованих током ревизије* треба тумачити у контексту ISA 200 *Општи циљеви независног ревизора и спровођење ревизије у складу са Међународним стандардима ревизије*.

**Увод**

**Делокруг овог ISA**

1. Овај међународни стандард ревизије (ISA) успоставља одговорност ревизора у вези процене ефеката идентификованих погрешних исказа на ревизију, као и неисправљених погрешних исказа, уколико их има, на финансијске извештаје. ISA 700 се бави ревизоровом одговорношћу да, приликом формирања мишљења о финансијским извештајима, закључи да ли је прибављено уверавање у разумној мери о томе да ли финансијски извештаји у целини не садрже материјално погрешне исказе. У складу са ISA 700 (ревидиран), при доношењу закључка, ревизор узима у обзир процену неисправљених погрешних исказа, уколико их има, у финансијским извештајима у складу са овим ISA. ISA 320 се бави ревизоровом одговорношћу за примену концепта материјалне значајности приликом планирања и спровођења ревизије финансијских извештаја.

**Датум ступања на снагу**

2. Овај ISA важи за ревизије финансијских извештаја за периоде који почињу 15. децембра 2009. године или касније.

### **Циљеви**

3. Циљ ревизора је да процени:

- (а) Ефекат идентификованих погрешних исказа на ревизију; и
- (б) Ефекат неисправљених погрешних исказа, уколико их има, на финансијске извештаје.

### **Дефиниције**

4. За потребе Међународних стандарда ревизије наведени појмови имају следеће значење:

(а) Погрешан исказ – Разлика између приказаних износа, класификације, презентације или обелодањивања ставки у финансијским извештајима и износа, класификације, презентације или обелодањивања која се захтевају да би та ставка била у складу са применљивим оквиром финансијског извештавања. Погрешни исказ може бити проузрокован грешком или криминалном радњом. (видети параграф А1)

У случајевима када ревизор изражава мишљење о томе да ли су финансијски извештаји истинито и објективно приказани, по свим материјално значајним питањима, односно дају истинит и објективан приказ, погрешни искази такође укључују корекције износа, класификација, презентација или обелодањивања, који су, по мишљењу ревизора, неопходне како би финансијски извештаји били истинито и објективно приказани, по свим материјално значајним питањима, односно давали истинит и објективан приказ.

(б) Неисправљени погрешни искази – Погрешни искази које је ревизор акумулирао током ревизије и који нису исправљени.

### **Захтеви**

#### **Акумулирање идентификованих погрешних исказа**

5. Ревизор треба да утврди акумулирани износ погрешних исказа који су идентификовани током ревизије, не укључујући оне који су очигледно безначајни. (видети параграфе А2–А6)

#### **Разматрање погрешних исказа идентификованих у току ревизије**

6. Ревизор треба да одлучи да ли целокупни план стратегије и план ревизије треба ревидирати уколико:

(а) Природа идентификованих погрешних исказа и околности њиховог појављивања указују да могу постојати други погрешни искази, који кумулативно са погрешним исказима који су идентификовани и акумулирани током ревизије могу бити материјално значајни; или (видети параграф А7)

(б) Скуп вредности погрешних исказа акумулираних током ревизије се приближава нивоу материјалности одређеном у складу са ISA 320. (видети параграф А8)

7. Уколико, на захтев ревизора, руководство испита класу трансакција, салда рачуна или обелодањивања и исправи погрешне исказе који су откривени, ревизор треба да спроведе додатне ревизијске поступке како би утврдио да ли погрешни искази и даље постоје. (видети параграф А9)

#### **Саопштавање и исправљање погрешних исказа**

8. Ревизор треба благовремено да саопштава руководству на одређеном нивоу све акумулиране погрешне исказе који су откривени током ревизије, осим уколико то не забрањује закон или регулатива. Ревизор треба од руководства да захтева да исправи те погрешне исказе. (видети параграфе А10–А12)

9. Уколико руководство одбије да исправи неке или све погрешне исказе које је ревизор саопштио, ревизор треба да стекне разумевање о разлозима због којих руководство не врши исправке и треба то разумевање да узме у обзир приликом процене да ли у финансијским извештајима у целини нема материјално погрешних исказа. (видети параграф А13)

#### **Процена ефекта неисправљених погрешних исказа**

10. Пре процене ефекта неисправљених погрешних исказа, ревизор треба да преиспита материјалност која је одређена у складу са ISA 320, како би потврдио да је она одговарајућа у контексту стварних финансијских резултата ентитета. (видети параграфе А14–А15)

11. Ревизор треба да утврди да ли су неисправљени погрешни искази материјално значајни, појединачно или заједно. Приликом доношења овог закључка, ревизор треба да размотри:

(а) Величину и природу погрешних исказа, како у вези са одређеним класама трансакција, салдима рачуна или обелдоњивањима, тако и у вези са финансијским извештајима у целини, и одређеним околностима њиховог настанка; и (видети параграфе А16–А22, А24–А25)

(б) Ефекат неисправљених погрешних исказа, у претходним периодима, на значајне класе трансакција, салда рачуна или обелодањивања, и на финансијске извештаје у целини. (видети параграф А23)

#### *Комуникација са лицима овлашћеним за управљање*

12. Ревизор треба лицима овлашћеним за управљање да саопшти постојање неисправљених погрешних исказа и ефекат који они могу да имају, појединачно или заједно, на мишљење у ревизоровом извештају, осим уколико таква комуникација није забрањена законом или регулативом. У ревизоровом саопштењу се појединачно идентификују неисправљени материјално погрешни искази. Ревизор треба да захтева да се неисправљени погрешни искази исправе. (видети параграфе А26–А28)

13. Ревизор треба такође да саопшти лицима овлашћеним за управљање ефекат који неисправљени погрешни искази из претходних периода имају на класе трансакција, салда рачуна или обелодањивања као и на финансијске извештаје у целини.

#### **Писане изјаве**

14. Ревизор треба да захтева писане изјаве од руководства и, где је то применљиво, лица овлашћених за управљање о томе да ли верују да су ефекти неисправљених погрешних исказа, појединачно или заједно, нематеријални за финансијске извештаје у целини. Преглед таквих ставки ће бити укључен или садржан у писаним изјавама. (видети параграф А29)

#### **Документација**

15. Ревизор треба у ревизијску документацију да укључи следеће: (видети параграф А30)

(а) Износ испод кога ће погрешни искази бити сматрани очигледно безначајним (параграф 5);

(б) Све погрешне исказе који су акумулирани током ревизије и податак да ли су исправљени (параграфи 5, 8 и 12); и

(ц) Ревизоров закључак о томе да ли неисправљени погрешни искази материјално значајни, појединачно или заједно, и основу за такав закључак. (параграф 11)

\* \* \*

#### **Примена и остала објашњења**

##### **Дефиниција погрешног исказа** (видети параграф 4(а))

А1. Погрешан исказ може бити последица:

(а) Непрецизности приликом прикупљања и обраде података који се користе за припрему финансијских извештаја;

(б) Изостављања износа или обелодањивања, укључујући неадекватна или непотпуна обелодањивања, као и она обелодањивања која се захтевају да би се испунили циљеви одређених оквира финансијског извештавања, по потреби;

(ц) Нетачне рачуноводствене процене као последице превида, или погрешног тумачења чињеница;

(д) Просуђивања руководства о рачуноводственим проценама које ревизор сматра неодговарајућим или одабиру и примени рачуноводствених политика које ревизор сматра неприкладним;

(е) Неприкладна класификација, агрегација или дисагрегација информација, и

(ф) За финансијске извештаје припремљене у складу са оквиром фер презентације, изостављање обелодањивања које је неопходно да би се постигла фер презентација ван обелодањивања за која постоје специфични захтеви у оквиру.

Примери погрешних исказа проузрокованих криминалном радњом су наведени у ISA 240.

#### **Акумулирање идентификованих погрешних исказа (видети параграф 5)**

##### *„Очигледно безначајан“*

А2. Параграфом 5 овог стандарда, захтева се да ревизор акумулира све погрешне исказе идентификоване током ревизије осим оних који су очигледно безначајни. „Очигледно безначајан“ није други назив за „нематеријалан“. Погрешни искази који су очигледно безначајни имају потпуно другачији (мањи) степен значаја или су потпуно другачије природе у односу на оне за које је одређено да су материјално значајни, и ови погрешни искази неће имати последице, било да се посматрају појединачно или заједно, без обзира по ком критеријуму се процењују величина, природа или околности. Уколико постоји недоумица да ли је једна или више ставки очигледно безначајна, тај погрешан исказ се неће сматрати очигледно безначајним.

*Погрешни искази у појединачним извештајима*

A3. Ревизор може да одреди износ испод ког би погрешно исказивање износа у појединачним извештајима било очигледно безначајно, а не би морало да се акумулира зато што ревизор очекује да акумулација таквих износа очигледно не би имала значајан утицај на финансијске извештаје. Међутим, погрешно исказани износи који су изнад одређеног износа треба да се акумулирају у складу са параграфом 5 овог стандарда. Поред тога, погрешни искази који се односе на износе, могу да не буду очигледно безначајни када се о њима просуђује на основу критеријумима природе или околности, и, ако није тако, треба да се акумулирају у складу са параграфом 5 овог стандарда.

#### *Погрешни искази у обелодањивањима*

A4. Погрешни искази у обелодањивањима могу такође бити очигледно безначајни, без обзира на то да ли се посматрају појединачно или агрегирано, и да ли се просуђивање врши на основу критеријума величине, природе или околности. Погрешни искази који нису очигледно безначајни се такође акумулирају да би ревизор лакше проценио утицаја тих погрешних исказа на релевантна обелодањивања и финансијске извештаје у целини. Параграф A13а овог стандарда садржи примере када погрешни искази у квалитативним обелодањивањима могу бити материјално значајни.

#### *Акумулација погрешних исказа*

A5. Погрешни искази који се односе на природу или околности ентитета, акумулирани као што је описано у параграфима A2а–A2б, не могу да се сабирају као што је могуће у случају погрешно исказаних износа. Ипак, од ревизора се параграфом 11 овог стандарда захтева да појединачно и збирно процени те погрешне исказе (то јест, заједно са другим погрешним исказима) да би утврдио да ли су материјално значајни.

A6. Како би се помогло ревизору у процени ефекта акумулираних погрешних исказа који су уочени током ревизије и приликом саопштавања погрешних исказа руководству и лицима овлашћеним за управљање, може бити корисно да се направи разлика између чињеничних погрешних исказа, погрешних исказа у вези са просуђивањем и пројектованих погрешних исказа.

- Чињенични погрешни искази су погрешни искази о којима не постоји сумња.
- Погрешни искази у вези са просуђивањем представљају разлике настале по основу просуђивања руководства, укључујући оне које се односе на признавање, одмеравање, презентацију и обелодањивање у финансијским извештајима, укључујући одабир и примену рачуноводствених политика које ревизор сматра неразумним или неприкладним.
- Пројектовани погрешни искази су најбоље ревизорове процене у вези погрешних исказа у популацијама, укључујући пројектовање погрешних исказа идентификованих ревизијским узорковањем на целокупну популацију одакле су узорци узети. Смернице у вези одређивања пројектованих погрешних исказа и процене резултата су дате у ISA 530.

#### **Разматрање погрешних исказа идентификованих у току ревизије** (видети параграфе 6–7)

A7. Погрешан исказ не мора бити изолована појава. Докази да постоје други погрешни искази укључују, на пример, чињеницу да је ревизор уочио да је погрешни исказ настао услед нефункционисања интерне контроле или неодговарајућих претпоставки или метода процене који се опште примењују у ентитету.

A8. Уколико се кумулативни износ погрешних исказа прикупљених током ревизије приближи материјалности одређеној у складу са ISA 320, постоји ризик који је већи од прихватљивог, да неоткривени погрешни искази, заједно са кумулативним скупом погрешних исказа идентификованих током ревизије, могу премашити ниво материјалности. Неоткривени погрешни искази могу постојати због постојања ризика узорковања и ризика неузорковања.

A9. Ревизор може тражити од руководства да преиспита класу трансакција, салда рачуна или обелодањивања како би руководство разумело узрок погрешног исказа који је идентификовао ревизор, спроведе поступке за утврђивање износа постојећих погрешних исказа у класи трансакција, салда рачуна или обелодањивања, и изврши одговарајуће усклађивање у финансијским извештајима. Такав захтев се може, на пример, заснивати на ревизоровој пројекције погрешних исказа идентификованих у узорку на читаву популацију из које је узорак узет.

#### **Саопштавање и исправљање погрешних исказа** (видети параграфе 8–9)

A10. Благовремено саопштавање погрешних исказа руководству одговарајућег нивоа је значајно јер омогућава руководству да процени да ли су класе трансакција, салда рачуна и обелодањивања заиста погрешно исказане, обавести ревизора уколико се не слаже и предузме неопходне кораке. Обично, руководство одговарајућег нивоа има одговорност и овлашћење да процењује погрешне исказе и спроводи неопходне активности.

A11. Закон или регулатива може ограничити ревизорову комуникацију са руководством, или другима у ентитету, у погледу одређених погрешних исказа. На пример, закон или регулатива може

специфично забрањивати саопштавање, или други поступак, који може да утиче на истрагу од стране надлежних органа у контексту стварне, или могуће незаконите радње. У неким околностима, могући конфликти између ревизорове обавезе у погледу поверљивост и обавезе да изврши саопштавање могу бити комплексни. У таквим случајевима, ревизор може размотрити потребу тражења правног савета.

A12. Исправка свих погрешних исказа од стране руководства, укључујући и оне о којима је саопштио ревизор, омогућава руководству да води прецизне рачуноводствене књиге и евиденције и смањи ризике материјално погрешних исказа у будућим финансијским извештајима који настаје због кумулативног ефекта нематеријалних неисправљених погрешних исказа из претходних периода.

A13. У ISA 700 (ревидиран) се од ревизора тражи да процени да ли су финансијски извештаји припремљени и приказани, у свим материјално значајним аспектима, у складу с захтевима применљивог оквира финансијског извештавања. Ова процена обухвата разматрање квалитативних аспеката рачуноводствене праксе ентитета, укључујући индикаторе могуће пристрасности руководства при просуђивању, што може да буде под утицајем ревизоровог разумевања разлога руководство за не вршење исправки и корекција.

#### **Процена ефекта неисправљених погрешних исказа (видети параграфе 10–11)**

A14. Ревизорово одређивање материјалности у складу с ISA 320 се често заснива на проценама финансијских резултата ентитета, јер стварни финансијски резултати можда још нису познати. Стога, пре ревизорове процене ефекта неисправљених погрешних исказа, може бити неопходно да се, на основу стварних финансијских резултата, ревидира материјалност утврђена у складу са ISA 320.

A15. У ISA 320 се наводи да, како ревизија тече, материјалност за финансијске извештаје у целини (и, уколико је то применљиво, ниво или нивои материјалности за посебне класе трансакција, салда рачуна и обелодањивања) може бити ревидирана, у случају да у току ревизије, ревизор постане свестан информације која би довела до тога да иницијално утврди другачији износ (или износе). На тај начин, било која значајна измена се спроводи пре него што ревизор процени ефекте неисправљених погрешних исказа. Међутим, уколико ревизорова поновна процена материјалности утврђене у складу са ISA 320 (видети параграф 10 овог ISA) доводи до нижег износа (или нижих износа), онда се материјалност перформансе и прикладности природе, времена и обима даљих ревизијских поступака, поново разматрају у циљу обезбеђења прибављања довољно адекватних ревизијских доказа на којима ће се заснивати мишљење ревизора.

A16. Сваки појединачни погрешно исказан износ се разматра како би се проценио његов ефекат на релевантне класе трансакција, салда рачуна и обелодањивања, укључујући и то да ли је премашен ниво материјалности за одређене класе трансакција, салда рачуна или обелодањивања.

A17. Поред тога, свако појединачно погрешно исказивање квалитативног обелодањивања се разматра да би се проценио његов ефекат на релевантно(а) обелодањивање(а), као и укупан ефекат на финансијске извештаје у целини. Одређивање да ли је погрешан исказ у квалитативном обелодањивању материјално значајан, у контексту применљивог оквира финансијског извештавања и специфичних околности ентитета, је питање које подразумева примену професионалног просуђивања. Примери када такви погрешни искази могу бити материјално значајни укључују:

- Нетачни или непотпуни описи информација о циљевима, политикама и процесима за управљање капиталом за ентитете који се баве пословима осигурања и банкарством.
- Изостављање информација о догађајима или околностима које су довеле до губитка по основу умањења вредности (на пример, значајан дугорочни пад потражње за неким металом или рудом) за ентитете који се баве рударством.
- Нетачан опис рачуноводствене политике која се односи на неку значајну ставку у билансу стања, извештају о укупном резултату, извештају о променама на капиталу или извештају о токовима готовине.
- Неадекватан опис осетљивости курсних стопа за ентитет који се бави међународном трговином.

A18. Приликом утврђивања да ли некориговани погрешни искази који се односе на природу ентитета материјално значајни у складу са параграфом 11 овог стандарда, ревизор разматра некориговане погрешне исказе у износима и обелодањивањима. Такви погрешни искази могу да се сматрају материјално значајним када се посматрају појединачно или у комбинацији са другим погрешним исказима. На пример, у зависности од погрешних исказа који су идентификовани у обелодањивањима, ревизор може да разматра:

(а) да ли су идентификовани погрешни искази константно присутни или прожимајући; или

(б) да ли више идентификованих погрешних исказа који су релевантни за исто питање, када се посматрају заједно, може да утиче на корисничково разумевање тог питања.

Ово разматрање акумулираних погрешних исказа је такође корисно када се процењују финансијски извештаји у складу са параграфом 13 (д) стандарда ISA 700 (ревидиран), који захтева да ревизор размотри да ли је општа презентација финансијских извештаја нарушена укључивањем информација које нису релевантне или које онемогућавају правилно разумевање обелодањених питања.

A19. Уколико се за одређени погрешни исказ процени да је материјално значајан, није вероватно да ће бити компензован ефектима других погрешних исказа. На пример, уколико је приход материјално значајно прецењен, финансијски извештаји у целини ће бити материјално погрешно исказани, чак и ако је ефекат погрешног исказа на добит у потпуности компензован еквивалентно прецењеним расходима. Може бити прикладно да се погрешни искази компензују у оквиру истог салда рачуна или класе трансакција; међутим, ризик да могу постојати нови неоткривени погрешни искази се разматра пре доношења закључака да је компензација чак и нематеријалних погрешних исказа прикладна.

A20. Одређивање да ли је погрешан исказ у класификацији материјално значајан обухвата процену квалитативних разматрања, као што је ефекат погрешног исказа у класификацији на дуговања или друге уговорне обавезе, ефекат на појединачне линијске ставке или међузбирове, и њихов ефекат на кључне рацио односе. Могу постојати околности када ревизор закључује да погрешни исказ у класификацији није материјалан у контексту финансијског извештаја у целини, иако може премашити ниво или нивое материјалности који се примењују у процени других погрешних исказа. На пример, погрешна класификација између линијских ставки у билансу стања не мора се сматрати материјалном у контексту финансијских извештај у целини када је износ погрешне класификације мали у односу на величину релевантних линијских ставки у билансу стања и погрешна класификација не утиче на биланс успеха и кључне рацио односе.

A21. Околности везане за неке погрешне исказе могу довести до тога да их ревизор процени као материјалне, појединачно или када се посматрају заједно са другим погрешним исказима који су прикупљени током ревизије, чак и ако су нижи од материјалности одређене за финансијске извештаје у целини. Околности које могу утицати на процену укључују обим у ком погрешни исказ:

- Утиче на усклађеност са регулаторним захтевима;
- Утиче на усклађеност са обавезама по основу дужничких односа или друге уговорне обавезе;
- Има везу са нетачним одабиром или применом рачуноводствене политике која има нематеријални утицај на финансијске извештаје за текући период, али вероватно је да ће имати материјално значајан утицај на финансијске извештаје наредних периода;
- Прикрива промене добити или других трендова, посебно у контексту општих економских и привредних услова;
- Утиче на односе који се користе за процену финансијске позиције ентитета, резултата пословања и токова готовине;
- Утиче на сегменте информација које се приказују у финансијским извештајима (на пример, значај питања за сегмент или други део пословања ентитета за који је установљено да има значајну улогу у пословању и профитабилности ентитета);
- Има ефекат на повећање накнада руководства, на пример, на тај начин што ће се обезбедити услови за доделу бонуса или других подстицаја;
- Значајан имајући у виду ревизорово разумевање претходних комуникација са корисницима, на пример, у вези са предвиђањем добити;
- Повезан са ставкама које се односе на одређене стране (на пример, када су екстерне стране које учествују у трансакцији повезане са члановима руководства ентитета);
- Представља изостављање информације која се не захтева изричито применљивим оквиром финансијског извештавања али која је, по просуђивању ревизора, значајна за кориснике, за сврхе разумевања финансијске позиције, успешности или токова готовине ентитета; или
- Утиче на друге информације које ће бити укључене у годишњи извештај ентитета (на пример, информације које ће бити садржане у „Коментарима и анализи руководства“ или „Оперативном и финансијском прегледу“) за који се може очекивати да утиче на економске одлуке

корисника финансијских извештаја. ISA 720 (ревидиран) се бави ревизоровом одговорношћу за остале информације.

Ове ситуације су само примери; није вероватно да ће се сви јавити у свим ревизијама нити представљају комплетни преглед могућих примера. Постојање ових околности не мора обавезно да наводи на закључак да је погрешни исказ материјално значајан.

A22. У ISA 240 се наводи на који начин последице погрешних исказа који јесу, или могу бити, проузроковани криминалном радњом, треба да се разматрају у односу на друге аспекте ревизије, чак и уколико погрешни исказ није материјално значајан у односу на финансијске извештаје. У зависности од околности, погрешни искази у обелодањивањима такође могу да указују на криминалне радње и да, на пример, потичу од:

- Обмањујућих обелодањивања која су последица пристрасности у просуђивању руководства; или
- Опширних обелодањивања која се понављају и не пружају адекватне информације, а имају за циљ да отежају правилно разумевање питања у финансијским извештајима.

Приликом разматрања последица погрешних исказа у класама трансакција, салдима рачуна и обелодањивањима, ревизор примењује професионално просуђивање у складу са ISA 200.

A23. Кумулативни ефекат нематеријалних, неисправљених погрешних исказа који су повезани са претходним периодима може имати материјално значајан ефекат на финансијске извештаје у текућем периоду. Постоје различити прихватљиви приступи ревизоровој процени таквих неисправљених погрешних исказа у финансијским извештајима за текући период. Коришћење истог приступа процене омогућава доследност из периода у период.

*Разматрања која су специфична за ентитете у јавном сектору*

A24. У случају ревизије ентитета у јавном сектору, процена да ли је погрешан исказ материјалан може такође бити под утицајем ревизорових одговорности које су уређене законом, прописима или другим регулативом о извештавању о специфичним питањима, укључујући, на пример, криминалну радњу.

A25. Штавише, питања као што је јавни интерес, одговорност, исправност и обезбеђивање ефективног надзора, посебно може утицати на процену да ли је ставка материјалне природе. Ово је посебно случај за ставке које се односе на усклађеност са законима, прописима или другом регулативом.

*Комуникација са лицима овлашћеним за управљање (видети параграф 12)*

A26. Уколико су неисправљени погрешни искази саопштени особи (особама) које имају руководеће одговорности, а та особа(е) такође има управљачке одговорности, исто саопштавање се не мора поново вршити истој особи (особама) у њеној управљачкој улози. Ревизор међутим мора да обезбеди да је путем саопштавање особама са руководећим одговорностима адекватно информисао сва лица са којима би иначе комуницирао због њихове управљачке улоге.

A27. У случајевима када постоји велики број појединачних нематеријалних, неисправљених погрешних исказа, ревизор може саопштити њихов број и укупан монетарни ефекат неисправљених погрешних исказа, уместо да износи детаље о сваком појединачном неисправљеном погрешном исказу.

A28. ISA 260 (ревидиран) захтева да ревизор саопшти лицима овлашћеним за управљање које писане изјаве захтева (видети параграф 14 овог ISA). Ревизор може са лицима овлашћеним за управљање дискутовати о разлозима и последицама неисправљања погрешних исказа, узимајући у обзир величину и природу погрешних исказа у односу на постојеће околности, и могућој вези са финансијским извештајима за наредне периоде.

**Писане изјаве** (видети параграф 14)

A29. Будући да припрема финансијских извештаја подразумева да руководство и, где је то применљиво, лица овлашћена за управљање ускладе финансијске извештаје према коригованим материјално погрешним исказима, ревизор је у обавези да захтева да му доставе писане изјаве о неисправљеним погрешним исказима. У неким околностима, руководство и, где је то применљиво, лица овлашћена за управљање можда не верују да су одређени неисправљени погрешни искази у ствари погрешни искази. Из овог разлога, можда ће желети да у своје писане изјаве унесу следеће: „Ми се не слажемо да су ставке...и...погрешни искази јер (опис разлога).“ Добијање овакве изјаве, међутим, не ослобађа ревизора захтева да формира закључак о ефекту неисправљених погрешних исказа.

**Документација** (видети параграф 15)

A30. Ревизорова документација о неисправљеним погрешним исказима може да обухвата:

(а) Разматрање агрегираног ефекта неисправљених погрешних исказа;

(б) Процену да ли је премашен ниво(и) материјалности за одређену класу трансакција, салда рачуна или обелодањивања;

(ц) Процену ефекта неисправљених погрешних исказа на кључна рација или трендове, и усклађеност са правним, законским и уговорним обавезама.

-----  
*ISA 700 (ревидиран), Формирање мишљења и извештавање о финансијским извештајима, параграфи 10–11.*

*ISA 320, Материјалност у планирању и спровођењу ревизије*

*ISA 260 (ревидиран), Комуникација са лицима овлашћеним за управљање, параграф 7. Видети фусноту 3.*

*ISA 230, Ревизијска документација, параграфи 8–11, и параграф А6.*

*На пример, у Међународном стандарду финансијског извештавања 7 (IFRS), Финансијски инструменти: Обелодањивања, у параграфу 42X је наведено да „ентитет треба да обелодани све додатне информације за које сматра да су неопходне да би се испунили циљеви обелодањивања из параграфа...”*

*На пример, IFRS захтева од ентитета да обезбеди додатна обелодањивања када усклађеност са специфичним захтевима у IFRS није довољна да омогући корисницима да разумеју утицај одређених трансакција, других догађаја и околности на финансијску позицију и финансијску успешност ентитета (Међународни рачуноводствени стандард 1, Презентација финансијских извештаја, параграф 17 (ц)).*

*ISA 240, Одговорност ревизора за разматрање криминалних радњи у ревизији финансијских извештаја, параграфи А1–А6.*

*ISA 530, „Ревизијско узорковање”, параграфи 14–15.*

*ISA 530, параграф 5(ц)–(д)*

*ISA 700 (ревидиран), параграф 12.*

*ISA 320, параграф 12.*

*Идентификовање одређеног броја нематеријалних погрешних исказа на истом салду рачуна или класи трансакција може захтевати да ревизор поново процени ризик материјално погрешних исказа за тај салдо рачуна или класу трансакција.*

*ISA 720 (ревидиран), Одговорности ревизора у вези са осталим информацијама  
ISA 240, параграф 35.*

*ISA 200, параграф 15.*

*ISA 260 (ревидиран), параграф 13.*

*ISA 260 (ревидиран), параграф 16(ц)(ii)*

## **МЕЂУНАРОДНИ СТАНДАРД РЕВИЗИЈЕ 500 РЕВИЗИЈСКИ ДОКАЗ**

(Стандард важи за ревизије финансијских извештаја за периоде који почињу 15. децембра 2009. године или касније)

### **САДРЖАЈ**

*Параграф*

#### **Увод**

Делокруг овог ISA 1–2

Датум ступања на снагу 3

#### **Циљ 4**

#### **Дефиниције 5**

#### **Захтеви**

Довољност и адекватност ревизијских доказа 6

Информације које ће се користити као ревизијски доказ 7–9

Одабир ставки за тестирање  
у циљу добијања ревизијских доказа 10

Недоследност ревизијских доказа или  
сумња у њихову поузданост 11



## **Примена и остала објашњења**

Довољност и адекватност ревизијских доказа А1–А25

Информације које ће се користити као ревизијски докази А26–А51

Одабир ставки за тестирање у циљу прибављања ревизијских доказа А52–А56

Недоследност ревизијских доказа или сумња у њихову поузданост А57

Међународни стандард ревизије (ISA) 500, *Ревизијски доказ* треба тумачити у контексту ISA 200 *Општи циљеви независног ревизора и спровођење ревизије у складу са Међународним стандардима ревизије*.

### **Увод**

#### **Делокруг овог ISA**

1. Овај међународни стандард ревизије (ISA) објашњава шта представља ревизијски доказ у ревизији финансијских извештаја и бави се одговорношћу ревизора у процесу осмишљавања и спровођења ревизијских поступака у циљу прикупљања довољно адекватних ревизијских доказа.

2. Овај ISA се односи на све ревизијске доказе прикупљене током ревизије. Други Међународни стандарди ревизије се баве специфичним аспектима ревизије (на пример ISA 315 (ревидиран)), ревизијским доказима које треба прикупити у вези са конкретном темом (на пример, ISA 570 (ревидиран)), специфичним поступцима за прикупљање ревизијских доказа (на пример, ISA 520), и проценом да ли је прикупљено довољно адекватних ревизијских доказа (ISA 200), и ISA 330).

#### **Датум ступања на снагу**

3. Овај стандард важи за ревизије финансијских извештаја за периоде који почињу 15. децембра 2009. или касније.\*

### **Циљ**

4. Циљ ревизора је да осмисли и спроведе ревизијске поступке на такав начин који ће му омогућити прикупљање довољно адекватних ревизијских доказа, како би био у могућности да доноси основане закључке на којима ће заснивати мишљење ревизора.

### **Дефиниције**

5. За потребе Међународних стандарда ревизије наведени појмови имају следеће значење:

(а) Рачуноводствене евиденције – евиденције о књижењима и подржавајуће евиденције, као што су налози и записи електронског преноса средстава; фактуре; уговори; главна књига и помоћне књиге; евидентирања у дневнику, и друга усклађивања финансијских извештаја која се не одражавају у помоћним књигама; као и евиденције у виду радних папира и табела које се односе на алокације трошкова, прерачунавања, усаглашавања и обелодањивања.

(б) Адекватност (ревизијских доказа) – Адекватност је мера квалитета, то јест релевантности и поузданости у пружању подршке закључцима на којима се заснива мишљење ревизора.

(ц) Ревизијски доказ – све информације које је ревизор користио у току извођења закључака на којима заснива мишљење. Ревизијски доказ обухвата информације садржане у рачуноводственим евиденцијама које чине подлогу за састављање финансијских извештаја, као и информације прибављене из других извора.

(д) Стручњак који ради за руководство – Појединац или организација која поседује стручност у области различитој од рачуноводства или ревизије, а чији рад ентитет користи као помоћ у припремању финансијских извештаја.

(е) Довољност (ревизијских доказа) – Довољност је мера квантитета ревизијских доказа. Квантитет ревизијских доказа је условљен ризиком материјално значајних погрешних исказа као и квалитетом самих ревизијских доказа.

### **Захтеви**

#### **Довољност и адекватност ревизијских доказа**

6. Ревизор осмишљава и спроводи ревизијске поступке који су подесни у датим околностима за прибављање довољно адекватних ревизијских доказа. (видети параграф А1–А25)

### **Информације које ће се користити као ревизијски доказ**

7. Приликом осмишљавања и спровођења ревизијских поступака, ревизор треба да размотри релевантност и поузданост информација које ће се користити као ревизијски докази. (видети параграфе A26–A33)

8. Уколико су информације које ће бити коришћене као ревизијски доказ припремљене користећи рад стручњака руководства, ревизор, у мери у којој је то неопходно и узимајући у обзир значај резултата рада стручњака за потребе ревизора (видети параграфе A34–A36)

(а) Процењује компетентност, способности и објективност стручњака; (видети параграфе A37–A43)

(б) Стиче разумевање резултата рада стручњака, и (видети параграфе A44–A47)

(ц) Процењује адекватност резултата рада стручњака као ревизијског доказа за релевантне тврдње. (видети параграф A48)

9. Приликом коришћења информација које је доставио ентитет, ревизор треба да процени да ли су информације довољно поуздане за ревизорове потребе, укључујући и следеће уколико је неопходно у одређеним околностима:

(а) Прикупљање ревизијских доказа о тачности и потпуности информација; и (видети параграфе A49–A50)

(б) Процена да ли су информације довољно прецизне и детаљне за потребе ревизора. (видети параграф A51)

#### **Одабир ставки за тестирање у циљу добијања ревизијских доказа**

10. Приликом осмишљавања тестова контрола и тестова детаља, ревизор утврђује начине за одабир ставки за тестирање које су ефективне за испуњавање циља ревизијских поступака. (видети параграфе A52–A56)

#### **Недоследност ревизијских доказа или сумња у њихову поузданост**

11. Уколико:

(а) је ревизијски доказ добијен из једног извора недоследан у односу на доказ који је добијен из другог извора; или

(б) ревизор има сумње у поузданост информација које ће се користити као ревизијски доказ, ревизор треба да одлучи које модификације или допуне ревизијских поступака су неопходне како би се решило неко питање, и треба да размотри ефекат овог питања на друге аспекте ревизије, уколико их има. (видети параграф A57)

\* \* \*

#### **Примена и остала објашњења**

##### **Довољност и адекватност ревизијских доказа (видети параграф 6)**

A1. Ревизијски доказ је неопходан како би се подржало мишљење и извештај ревизора. Он је кумулативне природе и првенствено се прикупља у оквиру ревизијских поступака који се обављају током ревизије. Може такође укључивати и информације које су добијене из других извора, као што су претходне ревизије (под условом да је ревизор утврдио да ли су се од претходне ревизије десиле промене које би могле да утичу на текућу ревизију) или поступци контроле квалитета предузећа за прихватање и наставак односа са клијентом. Поред свих извора унутар и изван ентитета, рачуноводствена евиденција је значајан извор ревизијских доказа. Такође, информације које могу да се користе као ревизијски докази су можда припремљене коришћењем резултата рад стручњака који ради за руководство. Ревизијски докази обухватају информације које подржавају и потврђују тврдње руководства, али и све информације које су у супротности са тим тврдњама. У неким случајевима, непостојање информација (на пример, одбијање руководства да достави тражене податке) се користи од стране ревизора па стога такође представља ревизијски доказ.

A2. Већи део посла ревизора у формирању мишљења ревизора се састоји од прикупљања и процене ревизијских доказа. Ревизијски поступци за добијање ревизијских доказа могу да обухватају проверу, посматрање, потврђивање, рачунску контролу, поновно извођење и аналитичке поступке, често у комбинацији, као додатак испитивању. Иако испитивање може да пружи значајне ревизијске доказе, и чак може да пружи доказе о погрешним исказима, само испитивање не нуди довољно адекватних ревизијских доказа о непостојању материјално погрешних исказа на нивоу тврдње, нити о ефективној примени контрола.

A3. Као што је наведено у ISA 200, уверавање у разумној мери се стиче када ревизор прикупи довољно адекватних ревизијских доказа како би се ревизијски ризик (то јест, ризик да ревизор изнесе неадекватно мишљење када се у финансијским извештајима налазе материјално погрешни искази) смањено на прихватљиво низак ниво.

A4. Довољност и адекватност ревизијских доказа су међусобно повезани. Довољност је мерило квантитета ревизијских доказа. На неопходни квантитет доказа утиче ревизорова процена ризика да су информације о конкретном питању материјално погрешне (што је већи ризик, више се доказа захтева), као и квалитет тих доказа (што је виши квалитет, мање је доказа неопходно). Међутим, просто прикупљање већег броја доказа не може да надокнади њихов низак квалитет.

A5. Адекватност је мера квалитета ревизијских доказа или, другим речима, њихове релевантности и поузданости у пружању подршке за доношење закључака на којима ће се заснивати мишљење ревизора. Поузданост доказа зависи од њиховог извора и њихове природе, као и од околности у којима су прибављени.

A6. У ISA 330 се предвиђа да ревизор треба да донесе закључак да ли је прикупљено довољно адекватних доказа. Да ли је прикупљено довољно адекватних доказа како би се ревизијски ризик смањило на прихватљиво низак ниво, и на тај начин ревизору било омогућено да доноси основане закључке на којима ће заснивати мишљење ревизора, је питање професионалног расуђивања. ISA 200 садржи дискусију о таквим питањима као што је природа ревизијских поступака, благовременост финансијског извештавања и равнотежа између зараде и трошкова, што су све значајни фактори када ревизор користи професионално расуђивање о томе да ли је прикупљено довољно адекватних ревизијских доказа.

#### *Извори ревизијских доказа*

A7. Неки ревизијски докази се добијају спровођењем ревизијских поступака којим се тестирају рачуноводствене евиденције, као што су, на пример, анализа и преглед, поновно извођење поступака који се обављају у оквиру процеса финансијског извештавања, и усклађивање информација сродних по типу и примени. Спровођењем ових ревизијских поступака, ревизор може установити да су рачуноводствене евиденције интерно доследне и у складу с финансијским извештајима.

A8. Додатно уверавање се обично добија од доследних ревизијских доказа који су прикупљени из различитих извора или су другачије природе, а ређе од делова ревизијских доказа који се посматрају појединачно. На пример, информације добијене из екстерног, независног извора, које су у сагласности и потврђују изјаве руководства, као што су рачуноводствена евиденција, записници са састанака или конфирмације руководства, могу повећати степен уверавања које ревизор стиче на основу интерних ревизијских доказа.

A9. Информације које ревизор добија од независног извора и које може користити као ревизијске доказе укључују потврде трећих страна; извештаје аналитичара; упоредиве податке о конкуренцији (подаци о полазним вредностима – реперима).

#### *Ревизијски поступци за прибављање ревизијских доказа*

A10. Као што захтевају и додатно објашњавају ISA 315 (ревидиран) и ISA 330, ревизор прибавља ревизијски доказ који му омогућава да изведе разумне закључке на којима ће се заснивати ревизијско мишљење и то обављањем:

(а) Поступака процене ризика; и

(б) Даљим ревизијским поступцима, који обухватају:

(i) Тестове контрола, када то захтевају Међународни стандарди ревизије или када ревизор одлучи да то уради; и

(ii) Поступке суштинског испитивања, укључујући тестове детаља и суштинске аналитичке поступке.

A11. Ревизијски поступци наведени у параграфима А14–А25 могу се користити као поступци процене ризика, тестови контрола или поступци суштинског испитивања, у зависности од контекста у којем их користи ревизор. Као што је објашњено у ISA 330, у одређеним околностима, докази прибављени током претходних ревизија могу бити релевантни ревизијски докази и тада ревизор спроводи поступке како би потврдио да су и даље релевантни.

A12. Природа и време ревизијских поступака који ће бити коришћени могу бити под утицајем чињенице да неки од рачуноводствених података или друге информације могу бити доступни само у електронском облику или само у одређеном временском тренутку или периоду. На пример, изворни документи као што су наруџбенице, доставнице, фактуре и уплатнице могу бити само у електронском облику у случају електронског пословања, или се могу обрисати након скенирања јер ентитет за чување података користи системе за обраду слика.

A13. Одређене електронске информације могу постојати у одређеном временском тренутку, на пример, уколико се датотеке континуирано мењају и не постоји резервна (back up) датотека. У зависности од политика ентитета у вези са чувањем података, ревизор ће можда, за потребе увида,

бити принуђен да затражи одвојено чување одређених информација или да изврши ревизијске поступке у време када су ти подаци доступни.

#### Провера

A14. Провера подразумева испитивање евиденција или докумената, било да су екстерни или интерни, у папирном, електронском или другом облику. Провера евиденције и докумената обезбеђује ревизијски доказ различитог степена поузданости, зависно од њихове природе и извора, а у случају интерних евиденција или докумената, од ефективности контрола које се односе на њихово генерисање. Пример провере која се користи као тест контрола јесте испитивање евиденција и докумената у вези са овлашћењима.

A15. Неки документи представљају директан ревизијски доказ постојања средства, на пример документ у вези са финансијским инструментима, као што је акција или обвезница. Провера таквих докумената не обезбеђује обавезно и ревизијски доказ о власништву над њима или њиховој вредности. Осим тога, провера извршеног уговора може обезбедити ревизијски доказ у вези са применом рачуноводствених политика, као на пример признавање прихода.

A16. Провера материјалних средстава може обезбедити поуздан ревизијски доказ о њиховом постојању, али не обавезно и доказ о власништву над њима или вредности средстава. Провера појединачних ставки залиха уобичајено се спроводи током посматрања пописа залиха.

#### Посматрање

A17. Посматрање се састоји од надгледања процеса или поступака које обавља неко друго лице. Пример може бити посматрање пописа залиха који врши особље ентитета, или посматрање спровођења контролних активности. Посматрање може пружити ревизијски доказ о спровођењу процеса или поступка, али је ограничено на одређени временски тренутак, као и чињеницом да само знање да се активности посматрају може утицати на њихово извршавање. Видети ISA 501 за детаљније смернице у вези са посматрањем пописа залиха.

#### Екстерна потврда

A18. Екстерна потврда представља ревизијски доказ који је ревизор добио као писану изјаву од трећег лица (лица које потврђује) у папирној, електронској или некој другој форми. Поступци екстерног потврђивања су често релевантни за тврдње које се тичу одређених салда на рачуну и њихових ставки. Међутим, екстерне потврде не треба ограничити само на салда на рачуну. На пример, ревизор може захтевати потврду услова уговора или трансакција које ентитет има са трећим лицима; захтев за потврду може бити тако осмишљен да се тражи потврда да ли су вршене било какве модификације уговора и, уколико је то случај, на које се то детаље односи. Поступци екстерног потврђивања се често користе за прикупљање ревизијских доказа о непостојању одређених услова, на пример, непостојање допуне уговора која може утицати на признавање прихода. Видети ISA 505 за даља упутства.

#### Рачунска контрола

A19. Рачунска контрола представља проверу рачунске тачности докумената или евиденција. Рачунска контрола се може извршити мануелно или електронским путем.

#### Поновно извођење

A20. У оквиру поновног извођења, ревизор независно спроводи поступак или контролну активност, која је почетно била извршена у оквиру интерне контроле ентитета.

#### Аналитички поступци

A21. Аналитички поступци обухватају процену финансијских информација путем анализе вероватних односа између финансијских и нефинансијских података. Аналитички поступци често обухватају истраживање идентификованих флукуација и односа који нису у складу са другим релевантним информацијама, или који одступају од предвиђених износа. Видети ISA 520 за детаљније смернице.

#### Испитивање

A22. Испитивање представља прибављање финансијских и нефинансијских информација од стручних лица у оквиру или ван ентитета. Испитивање је ревизијски поступак који се интензивно користи током ревизије и често се допуњава другим ревизијским поступцима. Испитивање се спроводи на различите начине, од формалних писаних упита до неформалних усмених питања. Евалуација одговора чини саставни део процеса испитивања.

A23. Одговори на питања могу да пруже ревизору информације које претходно није поседовао или поткрепљујуће ревизијске доказе. Осим тога, одговори могу садржати информације

које се значајно разликују од других информација које је ревизор прибавио, на пример у вези са могућношћу руководства да не примени систем контрола. У појединим случајевима, одговори на питања представљају основ за измену постојећих или спровођење додатних ревизијских поступака.

A24. Иако су поткрепљујући докази прибављени путем испитивања често од изузетног значаја, у случају испитивања намера руководства информације које подржавају намере руководства могу бити веома ограничене. У овом случају, знање о претходним активностима руководства у вези са извршавањем планираних активности, о наводима руководства у вези са разлозима избора одређених активности, као и о способности и могућности руководства да спроведе активности у одређеном правцу може обезбедити релевантне информације које поткрепљују доказе прибављене испитивањем.

A25. У вези са појединим питањима, ревизор може сматрати да је неопходно прибавити писане изјаве руководства и ако је прикладно, лица овлашћених за управљање да би потврдио одговоре на усмена испитивања. Видети ISA 580 ради даљих смерница.

### **Информације које ће се користити као ревизијски докази**

*Релевантност и поузданост (видети параграф 7)*

A26. Као што је наведено у параграфу А1, ревизијски докази обухватају доказе прибављене путем ревизијских поступака спроведених током ревизије и могу обухватати и доказе прибављене из других извора као што су ревизије претходних периода или процедуре контроле квалитета које фирма примењује приликом прихватања нових клијената или наставка односа са постојећим клијентима. Квалитет свих ревизијских доказа је под утицајем релевантности и поузданости информација на којима се заснива.

#### **Релевантност**

A27. Релевантност се односи на логичку везу са, или утицај на сврху ревизијског поступка и, где је то применљиво, тврдњу која се разматра. Релевантност информација које ће се користити као ревизијски докази могу бити под утицајем смера тестирања. На пример, уколико је циљ ревизијског поступка тестирање прецењености података поводом постојања или висине износа обавеза према добављачима, тестирање евидентираних обавеза може бити релевантан ревизијски поступак. С друге стране, када се тестирање врши поводом потцењености постојања или износа обавеза, тестирање евидентираних обавеза не би било релевантно, али тестирање информација у вези са накнадним плаћањима, неплаћеним фактурама, изјавама добављача и неупарених пријема који се не поклапају, може бити релевантно.

A28. Наведени скуп ревизијских поступака може обезбедити ревизијске доказе релевантне за одређене тврдње, али не и за остале. На пример, провером евиденција и докумената који се односе на наплату потраживања након краја периода може се прибавити ревизијски доказ који се тиче постојања и процењене вредности, али не нужно и тачке разграничења. Међутим, прибављање ревизијских доказа у вези са одређеном тврдњом, на пример, о физичком постојању залиха, не може представљати замену за прибављање ревизијских доказа у вези са неком другом тврдњом, на пример о процени вредности залиха. Са друге стране, ревизор често прибавља ревизијске доказе из различитих извора или доказе различите природе који се односе на исту тврдњу.

A29. Тестови контрола су осмишљени за процену оперативне ефективности контрола у спречавању, или детектовању и исправљању материјално погрешних исказа на нивоу тврдње. Осмишљавање тестова контрола, ради добијања релевантних ревизијских доказа обухвата идентификовање услова (карактеристика или особина) који указују на спровођење контроле, и измена услова што указује на одступање од адекватног спровођења. Ревизор може тестирати присуство или одсуство тих услова.

A30. Поступци суштинског испитивања су осмишљена ради утврђивања материјално погрешних исказа на нивоу тврдње. Они обухватају тестове детаља и суштинске аналитичке поступке. Осмишљавање поступка суштинског испитивања обухвата идентификацију услова релевантних за потребе теста који треба да буду испуњени да би релевантна тврдња била окарактерисана као погрешан исказ.

#### **Поузданост**

A31. Поузданост информација које ће се користити као ревизијски докази, а самим тим и ревизијских доказа, зависи од њиховог извора и њихове природе, као и од околности у којима су прибављени, укључујући контроле над припремом и одржавањем где је то релевантно. Зато је уопштавање о поузданости различитих врста ревизијских доказа повезано са значајним изузецима. На пример, докази добијени од независног екстерног извора могу бити непоуздани уколико извор не поседује довољно знање, или стручњак ангажован од стране руководства није објективан. Уз прихватање да постоје изузеци, следећа уопштавања у вези са поузданошћу доказа могу бити корисна:

- докази су поузданији када су добијени из независних екстерних извора;
- интерно генерисани докази су поузданији уколико су повезане интерне контроле које примењује ентитет, укључујући оне које се тичу припреме и одржавања, ефективне;
- докази које је директно прикупио ревизор (на пример, посматрањем примене контрола) поузданији су од доказа добијених посредно или уз посредовање (на пример, упитима о примени контрола);
- докази су поузданији уколико су у облику докумената, било на папиру, електронском или неком другом медију (на пример, записник сачињен током састанка је поузданији од накнадне усмене изјаве о дискусији и њеним темама);
- докази у форми оригиналних докумената су поузданији од доказа у форми фотокопија и факсимила, или доказа који снимљени у виду филма, у дигиталном формату или на други начин пребачени у електронски формат, чија поузданост зависи од контрола припреме и одржавања.

A32. У ISA 520 се наводе смернице у вези са поузданошћу информација које се користе за потребе осмишљавања аналитичких поступака као што су поступци суштинског испитивања.

A33. У ISA 240 се наводе околности у којима ревизор има разлог да верује да документ није аутентичан или је модификован, а да та модификација није обелодањена ревизору.

*Поузданост информација које је доставио стручњак који ради за руководство (видети параграф 8)*

A34. За припрему финансијских извештаја ентитета може бити неопходна стручност у области различитој од рачуноводства или ревизије, као што су актуарска израчунавања, процењивање вредности или инжењерски подаци. Ентитет може запослити или ангажовати стручњаке у овим областима како би добио неопходно стручно мишљење у вези са припремом финансијских извештаја. Непоступање у случајевима када је оваква стручност неопходна повећава ризике од материјално погрешних исказа.

A35. Када су информације које треба да се користе као ревизијски докази припремљене коришћењем резултата рада стручњака који ради за руководство, примењује се захтев из параграфа 8 овог стандарда. На пример, појединац или организација могу поседовати стручно знање о примени модела за процену фер вредности хартија од вредности за које постоји активно тржиште. Уколико појединац или организација користе стручно знање у изради прорачуна које ентитет користи у припреми финансијских извештаја, појединац или организација се сматрају стручњаком који ради за руководство и примењује се параграф 8. Уколико, са друге стране, појединац или организација само достављају листу цена приватних трансакција које иначе нису на располагању ентитету, а које ентитет користи у методама процена, на такве информације примењује се параграф 7 овог ISA уколико се оне користе као ревизијски докази, али то не може да се окарактерише као коришћење резултата рада стручњака који ради за руководство.

A36. Природа, рокови и обим ревизијских поступака у вези са захтевом из параграфа 8 овог ISA, могу бити под утицајем следећих питања:

- Природа и комплексност питања којим се бави стручњак који ради за руководство.
- Ризик материјално погрешних исказа.
- Распоживост алтернативних извора ревизијских доказа.
- Природа, делокруг и циљеви резултата рада стручњака руководства.
- Да ли је стручњак који ради за руководство запослен у ентитету или страна ангажована да пружа релевантне услуге.
- Обим у ком руководство може да користи контролу или утицај над радом стручњака који ради за руководство.
- Да ли стручњак руководства мора да ради у складу са техничким стандардима и другим професионалним захтевима или захтевима привредне гране.
- Природа и обим контрола у ентитету које се тичу рада стручњака који ради за руководство.
- Ревизорово познавање и искуство у области којом се бави стручњак који ради за руководство.
- Ревизорово претходно искуство у вези са радом тог стручњака.

Компетентност, способности и објективност стручњака који ради за руководство (видети параграф 8(а))

A37. Компетентност се односи на природу и ниво стручног знања стручњака који ради за руководство. Способност се односи на могућност стручњака који ради за руководство да примени ту компетентност у одређеним околностима. Фактори који утичу на способност могу обухватати, на пример, географску локацију и расположивост времена и ресурса. Објективност се односи на могуће ефекте предубеђења, сукоба интереса или утицаја других особа на професионално или пословно расуђивање стручњака који ради за руководство. Компетентност, способности и објективност стручњака који ради за руководство, и све контроле у ентитету које се тичу његовог рада су значајни фактори у вези са поузданошћу информација које пружа стручњак који ради за руководство.

A38. Информације у вези са компетентношћу, способностима и објективношћу стручњака који ради за руководство могу потицати из различитих извора, као што су:

- Лично искуство у вези са претходним радом стручњака.
- Разговори са стручњаком.
- Разговори са другим особама којима је познат рад стручњака.
- Познавање квалификација стручњака, чланство у професионалном телу или привредном удружењу, лиценца за обављање посла, или други видови екстерног признавања.
- Штампани радови и књиге које је написао стручњак.
- Стручњак ангажован од стране ревизора, уколико га има, који помаже ревизору у прикупљању довољно адекватних ревизијских доказа који се односе на информације које је доставио стручњак који ради за руководство.

A39. Питања која су релевантна за процену компетентности, способности и објективности стручњака руководства су: да ли рад стручњака подлеже техничким стандардима или другим професионалним захтевима или захтевима привредне гране, на пример, као што су етички стандарди и други професионални захтеви или захтеви привредне гране којима подлежу чланови, стандарди акредитације институције која издаје лиценце, или захтеви који су обавезни у складу са законом и регулативом.

A40. Друга питања која могу бити релевантна су:

- Релевантност компетентности стручњака који ради за руководство у вези са питањима за које ће се користити резултати рада стручњака, укључујући области специјалности у пољу рада стручњака. На пример, одређени статистичар осигуравајућег друштва може бити специјализован за осигурање имовине и несрећног случаја, али имати ограничено знање у вези са обрачуном пензија.
- Компетентност стручњака који ради за руководство у вези са релевантним рачуноводственим захтевима као што је, на пример, познавање претпоставки и метода, укључујући моделе где је то применљиво, који су у складу са применљивим оквиром финансијског извештавања.
- Да ли неочекивани догађаји, промене у условима, или ревизијски докази добијени као резултат ревизијских поступака, указују на то да би можда било неопходно поново размотрити првобитну процену компетентности и објективности стручњака који ради за руководство како ревизија тече.

A41. Широки спектар околности може да угрози објективност, на пример, претње по основу личног интереса, заступања, дугогодишњег познавања, самоконтроле и застрашивања. Мере заштите могу да умање те претње, а могу да их поставе или екстерне структуре (на пример, професија стручњака који ради за руководство, закон или регулатива), или окружење стручњака који ради за руководство (на пример, политике и поступци контроле квалитета).

A42. Иако мере заштите не могу да елиминишу све претње објективности стручњака руководства, претње попут застрашивања могу бити од мањег значаја за стручњака који је ангажован од стране ентитета него за онога који је запослен у ентитету, а ефективност мера заштите, као што су политике и поступци контроле квалитета, може бити већа. Будући да ће претња објективности у случају запосленог у ентитету увек постојати, стручњак који је запослен у ентитету се не може сматрати објективнијим него други запослени у том ентитету.

A43. Приликом процене објективности стручњака ангажованог од стране ентитета може бити релевантно да се разговара са руководством и тим стручњаком о свим интересима и односима које могу представљати претњу објективности стручњака, као и о свим применљивим мерама заштите, укључујући професионалне захтеве који се односе на стручњака; као и да процене да ли су мере заштите адекватне. Интереси и односи који могу створити претње обухватају:

- Финансијске интересе.
- Пословне и личне односе.
- Пружање осталих услуга.

СТИЦАЊЕ РАЗУМЕВАЊА РЕЗУЛТАТА РАДА СТРУЧЊАКА КОЈИ РАДИ ЗА РУКОВОДСТВО (ВИДЕТИ ПАРАГРАФ 8(6))

A44. Разумевање резултата рада стручњака који ради за руководство подразумева разумевање релевантне области стручности. Разумевање релевантне области стручности се може стећи у вези са ревизоровом одлуком о томе да ли ревизор има стручно знање да процени рад стручњака који ради за руководство, и да ли је ревизору за ове потребе неопходан стручњак ангажован од стране ревизора.

A45. Аспекти који се тичу поља рада стручњака који ради за руководство, а који су релевантни за ревизорово разумевање могу обухватати следеће:

- Да ли поље којим се бави стручњак укључује области које су релевантне за ревизију.
- Да ли се примењују неки професионални или други стандарди, и законски и регулаторни захтеви.
- Које претпоставке и методе користи стручњак који ради за руководство, и да ли су оне опште прихваћене у његовој стручној области, као и да ли су адекватне за потребе финансијског извештавања.
- Природу интерних и екстерних података или информација које користи стручњак ангажован од стране ревизора.

A46. У случају стручњака кога је ангажовао ентитет, обично ће постојати писмо о ангажовању или споразум у писаној форми између ентитета и стручњака. Евалуација тог споразума у циљу разумевања резултата рада стручњака који ради за руководство може помоћи ревизору у утврђивању адекватности следећих ставки за потребе ревизора:

- Природа, обим и циљеви рада стручњака;
- Улоге и одговорности руководства и тог стручњака; и
- Природа, рокови и обим комуникације између руководства и стручњака, укључујући форму свих извештаја које треба да достави стручњак.

A47. У случају да је стручњак руководства запослен у ентитету, мање је вероватно да ће постојати било какав споразум у писаном облику. Испитивање стручњака и других чланова руководства је можда најадекватнији начин да ревизор стекне неопходно разумевање.

*Евалуација адекватности резултата рада стручњака који ради за руководство (видети параграф 8(ц))*

A48. Разматрања приликом евалуације адекватности резултата рада стручњака који ради за руководство као ревизијских доказа за релевантне тврдње могу укључивати следеће:

- Релевантност и разумност налаза или закључака стручњака, њихова усаглашеност са другим ревизијским доказима, и да ли су они адекватно представљени у финансијским извештајима;
- Ако резултати рада стручњака укључују коришћење значајних претпоставки и метода, релевантност и разумност тих претпоставки и метода; и
- Ако резултати рада стручњака укључују значајно коришћење изворних података, релевантност, потпуност и тачност тих изворних података.

*Информације које генерише ентитет, а користе се за потребе ревизора (видети параграф 9(а)–(б))*

A49. Како би ревизор прибавио поуздане ревизијске доказе, информације које је генерисао ентитет, а које се користе за спровођење ревизијских поступака, морају бити довољно потпуне и тачне. На пример, ефективност ревизије прихода коришћењем стандардних цена на евиденцију о обиму продаје је под утицајем информација о ценама и комплетности и тачности података о обиму продаје. Слично томе, уколико ревизор планира да тестира популацију (на пример, плаћања) на одређену карактеристику (на пример, ауторизацију), резултати теста ће бити мање поуздани уколико популација из које су изабране ставке за тестирање није потпуна.

A50. Прикупљање ревизијских доказа о тачности и потпуности ових информација може се обављати истовремено са ревизијским поступцима који се примењују на те информације, када је



прикупљање тих ревизијских доказа саставни део самог ревизијског поступка. У другим ситуацијама, ревизор може прибавити ревизијске доказе о тачности и потпуности ових информација тестирањем контрола у вези са припремом и одржавањем информација. У неким ситуацијама, међутим, ревизор може утврдити да су потребни додатни ревизијски поступци.

A51. У неким случајевима, ревизор може намеравати да користи информације које генерише ентитет за друге потребе ревизије. На пример, ревизор може намеравати да искористи мере перформанси ентитета за потребе аналитичких поступака, или да искористи информације ентитета за потребе надзорних активности, као што су извештаји функције интерне ревизије. У таквим случајевима, адекватност прибављених ревизијских доказа је условљена чињеницом да ли су информације довољно прецизне или детаљне за потребе ревизора. На пример, мере перформанси које користи руководство можда нису довољно прецизне да би се открили материјално погрешни искази.

**Одабир ставки за тестирање у циљу прибављања ревизијских доказа** (видети параграф 10)

A52. Ефективан тест пружа адекватне ревизијске доказе у мери у којој ће, у комбинацији са другим ревизијским доказима који су прибављени или треба да буду прибављени, они бити довољни за потребе ревизора. Приликом одабира ставки за тестирање, ревизор треба да, у складу са параграфом 7, утврди релевантност и поузданост информација које ће се користити као ревизијски докази; други аспект ефикасности (довољности) је разматрање које ставке одабрати за тестирање. Начини који су на располагању ревизору приликом одабира ставки за тестирање обухватају:

- (а) избор свих ставки (100%-но испитивање),
- (б) избор одређених ставки,
- (ц) ревизијско узорковање.

Примена једног или комбинације више ових начина може бити одговарајућа у зависности од конкретних околности као што је, на пример, ризик од материјално погрешног исказа у вези са тврдњом која се тестира, али и практичност и ефикасност различитих начина.

#### *Избор свих ставки*

A53. Ревизор може да одлучи да је најбоље да испита укупну популацију ставки које чине неку класу трансакција или салдо на рачуну (или једне групе у оквиру те популације). 100%-но испитивање је мало вероватно када се ради о провери контрола. Међутим, оно је много чешће код поступака детаљне провере. На пример, 100%-но испитивање може бити оправдано када се, на пример:

- Популација састоји од малог броја ставки високе вредности;
- Када постоји значајан ризик, а други начини не пружају довољан и адекватан ревизијски доказ; или
- Када репетитивна природа процеса обрачуна који се обавља аутоматски уз помоћ информационог система чини 100%-но испитивање исплативим.

#### *Избор одређених ставки*

A54. Ревизор може да одлучи да одабере специфичне ставке из популације на основу фактора као што су разумевање ентитета, ризик од материјално погрешног исказа и карактеристике популације која се тестира. Избор специфичних ставки на бази расуђивања је подложен ризику некоришћења узорка. Избор специфичних ставки укључује:

- *Кључне ставке или ставке велике вредности.* Ревизор може да одлучи да одабере специфичне ставке из популације зато што оне имају високу вредност, или друге карактеристике, на пример, ставке које су сумњиве, неуобичајене, посебно подложне ризику или код којих су раније налажене грешке.

- *Све ставке преко одређене вредности.* Ревизор може да одлучи да испита ставке чија је вредност изнад одређеног износа, како би проверио велики део укупне вредности класе трансакција или салда рачуна.

- *Ставке из којих се добија информација.* Ревизор може да испитује ставке како би прибавио информације о питањима као што су природа ентитета и природа трансакција.

A55. Иако примена селективног испитивања специфичних ставки из којих се састоји класа трансакција или салдо на рачуну може бити ефикасан начин за прибављање ревизијског доказа, она не представља ревизијско узорковање. Резултати примењених ревизијских поступака на ставке одабране на тај начин се не могу пројектовати на укупну популацију; у складу са тим, селективно испитивање конкретних ставки не пружа ревизијске доказе о остатку популације.

#### *Ревизијско узорковање*

A56. Ревизијско узорковање је осмишљено како би се омогућило доношење закључака о целој популацији на основу узорка који се тестира. О ревизијском узорковању се шире расправља у ISA 530.

**Недоследност ревизијских доказа или сумња у њихову поузданост** (видети параграф 11)

A57. Прикупљање ревизијских доказа из различитих извора или доказа различите природе може да укаже на то да појединачна ставка ревизијског доказа није поуздана, као што је случај када ревизијски доказ добијен из једног извора није у сагласности са оним који је добијен из другог. Ово може бити случај када, на пример, одговори добијени од лица овлашћених за управљање како би се поткрепили одговори од руководства нису у складу са одговорима руководства. ISA 230 обухвата захтеве који се тичу специфичне документације у случајевима када је ревизор идентификовао информације које нису у складу са ревизоровим финалним закључком у вези са важним питањем.

-----

*ISA 315 (ревидиран), Идентификовање и процена ризика материјално погрешних исказа путем разумевања ентитета и његовог окружења*

*ISA 570 (ревидиран), Начело сталности*

*ISA 520, Аналитички поступци*

*ISA 200 Свеобухватни циљеви независног ревизора и спровођење ревизије у складу са Међународним стандардима ревизије*

*ISA 330, Ревизорски одговор на процењене ризике*

*ISA 315 (ревидиран), параграф 9.*

*ISA 200, параграф 5.*

*ISA 330, параграф 26.*

*ISA 330, параграф А35.*

*ISA 501, Ревизијски доказ-специфична разматрања за одабране позиције*

*ISA 505, Екстерне потврде*

*ISA 580, Писане изјаве*

*ISA 520, параграф 5(а).*

*ISA 240, Одговорност ревизора за разматрање криминалних радњи и ревизији финансијских извештаја, параграф 13.*

*ISA 620, Коришћење резултата рада стручњака ангажованог од стране ревизора, параграф 7*

*ISA 530, Ревизијско узорковање*

*ISA 230, Ревизијска документација, параграф 11.*

**МЕЂУНАРОДНИ СТАНДАРД РЕВИЗИЈЕ 501**

**РЕВИЗИЈСКИ ДОКАЗ**

**– СПЕЦИФИЧНА РАЗМАТРАЊА ЗА ОДАБРАНЕ ПОЗИЦИЈЕ**

(Стандард важи за ревизије финансијских извештаја за периоде који почињу 15. децембра 2009. године, или касније)

**САДРЖАЈ**

Параграф

**Увод**

Делокруг овог ISA 1

Датум ступања на снагу 2

**Циљ 3**

**Захтеви**

Залихе 4–8

Спорови и тужбени захтеви 9–12

Информације о сегменту пословања 13

**Примена и друга објашњења**

Залихе А1–А16

Спорови и тужбени захтеви А17–А25

Информације о сегменту пословања А26–А27

Међународни стандард ревизије (ISA) 501, *Ревизијски доказ – специфична разматрања за одабране позиције* треба тумачити у контексту ISA 200 *Општи циљеви независног ревизора и спровођење ревизије у складу са Међународним стандардима ревизије*.

#### **Увод**

##### **Делокруг овог ISA**

1. Овај Међународни стандард ревизије (ISA) се бави специфичним разматрањима ревизора приликом прикупљања довољно адекватних ревизијских доказа у складу са ISA 330, ISA 500 и другим релевантним Међународним стандардима ревизије, узимајући у обзир одређене аспекте залиха, спорова и тужбених захтева који се односе на ентитет, и информације о сегменту у ревизији финансијских извештаја.

##### **Датум ступања на снагу**

2. Овај ISA важи за ревизије финансијских извештаја за периоде који почињу 15. децембра 2009. године или касније.

##### **Циљ**

3. Циљ ревизора је да прикупи довољно адекватних ревизијских доказа у вези са:

(а) Постојањем и стањем залиха;

(б) Комплетношћу спорова и тужбених захтева који се односе на ентитет; и

(ц) Презентацијом и обелодањивањем информација о сегменту пословања у складу са применљивим оквиром финансијског извештавања.

##### **Захтеви**

##### **Залихе**

4. Када су залихе материјално значајна позиција у финансијским извештајима, ревизор треба да прибави довољно адекватних ревизијских доказа о постојању залиха и стању у коме се оне налазе путем:

(а) присуствовања попису, осим у случајевима када је то неизводљиво, како би се: (видети параграфе А1–А3)

(i) процене упутстава и поступака усвојених од стране руководства за сврхе евидентирања и контроле резултата пописа; (видети параграф А4)

(ii) посматрања спровођења поступака пописа који су усвојени од стране руководства; (видети параграф А5)

(iii) провере залиха, и (видети параграф А6)

(iv) вршења контролних пописа залиха; и (видети параграфе А7–А8)

(б) спровођењем ревизијских поступака над финалним евиденцијама залиха ентитета, како би се утврдило да ли на правилан начин одражавају стварне резултате пописа залиха.

5. Уколико се физички попис залиха спроводи на датум који није датум финансијских извештаја, ревизор треба, поред поступака које захтева параграф 4, да спроведе ревизијске поступке за прикупљање ревизијских доказа о томе да ли су промене у залихама, у периоду између датума пописа и датума финансијских извештаја, правилно евидентирани. (видети параграфе А9–А11)

6. Уколико није могуће присуствовати попису залиха на планирани датум због непредвиђених околности, ревизор треба да изврши попис или присуствује попису на неки други алтернативни датум и, уколико је неопходно, да спроведе ревизијске поступке на трансакције настале у међувремену.

7. Када присуство попису залиха није практично изводљиво, ревизор треба да спроведе алтернативне ревизијске поступке како би прикупио довољно адекватних ревизијских доказа о постојању и стању залиха. Уколико то није изводљиво, ревизор треба да модификује мишљење у извештају ревизора у складу са ISA 705 (ревидиран). (видети параграфе А12–А14)

8. Уколико су залихе које се налазе на чувању и под контролом су трећих лица имају материјални значај за финансијске извештаје, ревизор треба да прикупи довољно адекватних ревизијских доказа о постојању и стању тих залиха, спроводећи један или оба поступка који следе у наставку:

(а) Захтева потврду од трећег лица о количинама и стању залиха које се држе у име ентитета. (видети параграф А15)

(б) Врши преглед залиха или друге ревизијске поступке који су адекватни у одређеним околностима. (видети параграф А16)

#### **Спорови и тужбени захтеви**

9. Ревизор треба да осмисли и спроведе ревизијске поступке за сврхе идентификације судских спорова и тужбених захтева у које је укључен ентитет, а који могу имати материјално значајан утицај на финансијске извештаје. Ти поступци обухватају:

(а) постављање одговарајућих упита руководству, а где је то применљиво, и другим лицима у ентитету, укључујући правну службу ентитета;

(б) преглед записника састанака лица овлашћених за управљање и преписке између ентитета и екстерног правног заступника ентитета; и

(ц) преглед трошкова правних услуга. (видети параграф А20)

10. Када је ревизор утврдио постојање ризика материјално погрешних исказа у вези са идентификованим споровима и тужбеним захтевима, или када ревизијски поступци указују да можда постоје и други спорови и тужбени захтеви, ревизор треба да, као додатак поступцима који су обавезни у складу са другим Међународним стандардима ревизије, затражи директну комуникацију са правним заступником ентитета. Ревизор шаље писмо које припрема руководство, у ком се од правног заступника ентитета захтева да комуницира директно са ревизором. Уколико закон, регулатива и професионална асоцијација забрањују директну комуникацију правног саветника ентитета са ревизором, ревизор треба да спроведе алтернативне ревизијске поступке. (видети параграфе А21–А25)

11. Уколико:

(а) руководство одбије да ревизору да одобрење да комуницира или се састане са екстерним правним заступником ентитета, или екстерни правни заступник ентитета одбије да на одговарајући начин одговори на писмо, или му је забрањено да одговори; и

(б) ревизор није у могућности да прикупи довољно адекватних ревизијских доказа спровођењем алтернативних ревизијских поступака,

ревизор треба да модификује мишљење у свом извештају у складу са ISA 705 (ревидиран).

#### *Писане изјаве*

12. Ревизор треба да од руководства и, где је то применљиво, лица овлашћених за управљање захтева да доставе писане изјаве да су сви постојећи и могући спорови и тужбени захтеви, чији ефекат треба размотрити приликом припреме финансијских извештаја, обелодањени ревизору у складу са применљивим оквиром финансијског извештавања.

#### **Информације о сегменту пословања**

13. Ревизор треба да прибави довољно адекватних ревизијских доказа у вези са презентацијом или обелодањивањем информација о сегменту пословања у складу са применљивим оквиром финансијског извештавања тако што ће: (видети параграф А26)

(а) Стећи разумевање о методама које користи руководство приликом утврђивања информација које се односе на сегмент пословања, и: (видети параграф А27)

(i) Проценити да ли је вероватно да ће такве методе резултирати обелодањивањем у складу са применљивим оквиром финансијског извештавања; и

(ii) Где је то применљиво, тестирати примену тих метода; и

(б) Спровести аналитичке поступке или друге ревизијске поступке који су адекватни за дате околности.

\* \* \*

#### **Примена и друга објашњења**

##### **Залихе**

*Присуствовање попису залиха* (видети параграф 4(а))

А1. Руководство обично успоставља процедуре по којима врши попис залиха најмање једанпут годишње, што чини основу за израду финансијских извештаја и, уколико је то применљиво за проверу поузданости система залиха ентитета.

А2. Присуствовање попису залиха обухвата:

- Преглед залиха како би се потврдило њихово постојање и проценило стање, и извршила контролна пребројавања;

- Посматрање спровођења поступака евидентирања и контроле резултата пописа залиха ради провере усклађености са упутствима руководства; и

- Прикупљање ревизијских доказа о поузданости поступака пописа које је усвојило руководство.

Ови поступци могу служити као тестови контрола или поступци суштинских испитивања у зависности од ревизорове процене ризика, планираног приступа и специфичних поступака који су спроведени.

A3. Питања која су значајна приликом планирања присуствовања попису залиха (или за осмишљавање и спровођење ревизијских поступака наведених у параграфима 4–8 овог ISA) обухватају, на пример:

- Ризике материјално погрешних исказа у вези са залихама.
- Природу интерне контроле која се односи на залихе.
- Да ли се очекује да ће бити успостављени адекватни поступци и издате правилне инструкције у вези са пописом залиха.
- Време вршења пописа.
- Да ли ентитет одржава доследни систем евидентирања залиха.
- Локације где су залихе ускладиштене, укључујући материјалност залиха и ризике материјално погрешних исказа на различитим локацијама, приликом одлучивања на којој је локацији присуство прикладно. У ISA 600 се говори о укључивању других ревизора и може бити од значаја уколико је то укључивање у вези са присуствовањем попису залиха које се налазе на удаљеним локацијама.
- Да ли је неопходна помоћ стручњака. ISA 620 описује начин на који се могу користити резултати рада стручњака ради помоћи ревизору да прикупи довољно адекватних ревизијских доказа.

Процена упутстава и поступака руководства (видети параграф 4(a)(i))

A4. Питања која су значајна за процену упутстава и поступака које је усвојило руководство за евидентирање и контролу пописа залиха су, на пример:

- Примена одговарајућих контролних поступака, на пример прикупљање попуњених пописних листа и евидентирања неупотребљених пописних листа и поступци бројања и провере бројања.
- Тачно утврђивање степена довршености производње у току, залиха са спорим обртом, застарелих или оштећених ставки и залиха трећих лица, на пример примљених у консигнацију.
- Поступци који се користе за процену количина залиха, као што су поступци који се користе за процену физичке количине угља.
- Контрола пребацивања залиха између складишта, као испоруке и пријема залиха пре и након датума разграничења обрачунских периода.

Посматрање спровођења поступака бројања усвојених од стране руководства (видети параграф 4(a)(ii))

A5. Посматрање спровођења поступака бројања усвојених од стране руководства, на пример, оних који се односе на контролу обрта залиха пре, током и након бројања, помаже ревизору у прикупљању ревизијских доказа да су упутства руководства и поступци бројања адекватно осмишљени и спроведени. Такође, ревизор може прикупити копије информација о разграничењима, као што су детаљне листе промена стања залиха, што ће ревизору касније помоћи у спровођењу ревизијских поступака над рачуноводственим подацима.

Провера залиха (видети параграф 4(a)(iii))

A6. Провера залиха приликом присуствовања попису залиха помаже ревизору да потврди постојање залиха (иако то не мора обавезно да потврђује власништво над залихама), као и да идентификује, на пример, неупотребљиве, оштећене или застареле залихе.

Спровођење тестова бројања (видети параграф 4(a)(iv))

A7. Спровођење тестова бројања, на пример, упаривање одабраних ставки из евиденција о залихама са физичким ставкама залиха, и упаривање физичких ставки одабраних приликом пописа са евиденцијама залихама, пружа ревизијске доказе о свеобухватност и тачност тих евиденција.

A8. Као додаток евидентирању ревизорове провере бројања, прибављање копија финалних података о резултатима пописа залиха, за које је одговорно руководство, помаже ревизору приликом спровођења накнадних ревизијских поступака у циљу утврђивања да ли коначне евиденције о попису одражавају стварне резултате бројања залиха.

*Спровођење пописа залиха на датум који није датум финансијског извештаја (видети параграф 5)*

A9. Из практичних разлога, попис залиха се може вршити датум(е) који се не поклапају са датумом финансијских извештаја. Ово се може десити без обзира да ли руководство утврђује количине залиха годишњим пописом или води континуирани систем праћења залиха. У оба случаја, ефективност начина на који су осмишљене, спроведене и одржаване контроле над променама залиха одређује да ли је адекватно, за потребе ревизије, да се попис залиха врши на датум(е) који се не поклапају са датумом финансијских извештаја. У ISA 330 се наводе захтеви и упутства о суштинским поступцима који се спроводе у међупериоду.

A10. У случајевима где постоји систем континуираног праћења залиха, руководство може спроводити пописе залиха или друге тестове да би потврдило поузданост информација о количини залиха који се налазе у евиденцијама ентитета. У неким случајевима, руководство или ревизор могу уочити разлике између евидентираних количина залиха и стварних количина које су утврђене пописом залиха; ово може да указује да контрола над променама стања залиха не функционише ефективно.

A11. Питања која треба размотрити приликом осмишљавања ревизијских поступака за прибављање ревизијских доказа о томе да ли су правилно евидентиране промене у количини залиха од датума пописа до финалних евиденција стања залиха, обухватају:

- Да ли су редовне евиденције залиха адекватно усклађене.
- Поузданост редовних евиденција залиха ентитета.
- Разлоге значајних разлика између информација које су прикупљене током пописа залиха и информација садржаних у редовним евиденцијама залиха.

*Присуствовање попису залиха није практично изводљиво (видети параграф 7)*

A12. У неким случајевима, присуствовање попису залиха није практично изводљиво. Ово може бити последица фактора као што су природа и локација залиха, на пример уколико се попис врши на локацији где је угрожена безбедност ревизора. Уколико се, међутим ради само о непријатним условима, то није довољно како би се подржала одлука ревизора да је присуствовање практично неизводљиво. Такође, као што је објашњено у ISA 200, питања која се тичу потешкоћа, времена и трошкова сама по себи не представљају валидну основу за ревизора да пропусти ревизијски поступак за који не постоји алтернатива или да се задовољи ревизијским доказима који су мање него уверљиви.

A13. У неким случајевима, када је присуствовање практично неизводљиво, алтернативни ревизијски поступци, као што је на пример преглед документације о накнадној продаји специфичних ставки залиха, које су купљене или набављене пре пописа залиха, може пружити довољно адекватних ревизијских доказа о постојању и стању у ком се налазе залихе.

A14. У другим случајевима, можда неће бити могуће да се алтернативним ревизијским поступцима прикупи довољно адекватних ревизијских доказа о постојању и стању залиха. У таквим случајевима, ISA 705 (ревидиран) обавезује ревизора да модификује мишљење у свом извештају, као резултат ограничења делокруга.

*Залихе које се налазе на чувању и под контролом трећих лица*  
Потврда (Видети: параграф 8(а))

A15. У ISA 505 се наводе захтеви и упутства за спровођење поступака екстерних потврда.

Други ревизијски поступци (видети параграф 8(б))

A16. У зависности од околности, на пример уколико су прикупљене информације које изазивају сумњу у погледу интегритета и објективности треће стране, ревизор може сматрати да је адекватно да се спроведу други ревизијски поступци уместо, или као додаток прибављању потврде треће стране. Примери других ревизијских поступака обухватају:

- Присуствовање или организовање присуства другог ревизора попису залиха треће стране, уколико је изводљиво.
- Прибављање извештаја другог ревизора, или ревизора услужне организације, о адекватности рачуноводственог система и система интерне контроле треће стране ради обезбеђења да су залихе исправно пребројане и заштићене на одговарајући начин.

- Преглед документације о залихама које се налазе код треће стране, на пример, складишне пријемнице робе.
- Захтев за потврдом од других страна у случајевима када су залихе заложене као колатерал.

#### **Спорови и тужбени захтеви**

*Комплетност спорова и тужбених захтева* (видети параграф 9)

A17. Спорови и тужбени захтеви у које је укључен ентитет могу имати материјално значајан ефекат на финансијске извештаје и из тог разлога се морају обелоданити или рачуноводствено обухватити у финансијским извештајима.

A18. Као додаток поступцима који су наведени у параграфу 9, други релевантни поступци обухватају, на пример, коришћење информација добијених поступцима процене ризика вршених током стицања разумевања о ентитету и његовом окружењу, што помаже ревизору да стекне сазнање о споровима и тужбеним захтевима у које је укључен ентитет.

A19. Ревизијски докази који су прикупљени за потребе идентификовања спорова и тужбених захтева који могу повећати ризик материјално погрешног исказа, могу такође представљати ревизијске доказе о другим значајним разматрањима, као што је вредновање и мерење у вези са споровима и тужбеним захтевима. ISA 540 садржи захтеве и упутства која се тичу ревизоровог разматрања спорова и тужбених захтева за које се захтевају рачуноводствене процене или обелодањивања у финансијским извештајима.

Преглед трошкова правних услуга (видети параграф 9(ц))

A20. У зависности од околности, ревизор може да процени да је прикладно да испита релевантне изворне документе, као што су фактуре за правне услуге, као део ревизоровог прегледа трошкова правних услуга.

*Комуникација са екстерним правним саветником ентитета* (видети параграф 10–11)

A21. Директна комуникација са екстерним правним саветником ентитета помаже ревизору у прикупљању довољно адекватних ревизијских доказа о томе да ли су потенцијално материјално значајни спорови и тужбени захтеви познати и да ли су процене руководства о финансијским последицама, укључујући трошкове, разумне.

A22. У неким случајевима, ревизор може тражити директну комуникацију са екстерним правним саветником ентитета путем писма са општим упитом. За ову сврху, овим писмом се од екстерног правног саветника ентитета тражи да обавести ревизора о свим споровима или тужбеним захтевима за које саветник зна, проценом исхода спора или тужбеног захтева, проценом финансијских последица, укључујући и пратеће трошкове.

A23. Уколико се сматра да екстерни правни саветник ентитета вероватно неће на одговарајући начин одговорити на писмо са општим упитом, на пример, уколико професионална асоцијација којој екстерни саветник припада, забрањује давање одговора на таква питања, ревизор може тражити директну комуникацију путем писма са специфичним питањима. За ове потребе, писмо са специфичним питањима садржи:

- (а) преглед спорова и тужбених захтева;
- (б) процене руководства о исходу спора или тужбеног захтева и процену финансијског утицаја, укључујући и трошкове спора и тужбеног захтева; и
- (ц) захтев да правни заступник потврди прихватљивост процена руководства и да обезбеди ревизору додатне информације уколико сматра да су процене руководства некомплетне или нетачне.

A24. У извесним околностима, ревизор може просудити да је неопходно да се састане са правним заступником ради разматрања вероватног исхода спора или тужбеног захтева. Ово може бити случај када је на пример:

- ревизор утврдио да неко питање представља значајан ризик;
- питање је комплексно;
- постоји неслагање руководства и екстерног правног саветника ентитета.

Обично се, такви састанци могу одржати уз одобрење руководства и уз присуство представника руководства.

A25. У складу са ISA 700 (ревидиран), ревизор треба да као датум извештаја ревизора наведе датум који није пре датума када је ревизор прикупио довољно адекватних ревизијских доказа на којима може да заснује мишљење о финансијским извештајима. Ревизијски докази о статусу

спорова и тужбених захтева до датума ревизоровог извештаја, се могу прикупити испитивањем руководства, укључујући правне саветнике који су запослени у ентитету и који су одговорни за одређена питања. У неким случајевима, ревизор треба да прикупи ажуриране податке од екстерног правног саветника ентитета.

#### **Информације о сегменту пословања** (видети параграф 13)

A26. У зависности од применљивог оквира финансијског извештавања, ентитет мора или може да обелодани информације о сегменту пословања у финансијским извештајима. Ревизорова одговорност у вези са презентацијом и обелодањивањем информација о сегменту пословања је у вези са финансијским извештајима у целини. У складу са тим, ревизор није у обавези да обави ревизијске поступке који ће бити неопходни за изношење мишљења о информацијама о сегменту пословања који се презентују засебно.

#### *Разумевање метода које користи руководство* (видети параграф 13(а))

A27. У зависности од околности, примери питања која могу бити значајна за разумевање метода које користи руководство при утврђивању информација о сегменту пословања и да ли је вероватно да ће такве методе резултирати обелодањивањем у складу са применљивим оквиром финансијског извештавања, обухватају:

- продаје, преносе и задуживања између сегмената пословања и елиминисање износа насталих по основу међусегментских односа;
- поређења са буџетираним и другим очекиваним резултатима, на пример, процентуално изражене пословне добити у односу на приходе од продаје;
- алокацију средстава и трошкова између сегмената пословања;
- доследност у односу на претходне периоде и адекватност обелодањивања у погледу недоследности.

-----

*ISA 330, Ревизорски договор на процењене ризике*

*ISA 500, Ревизијски докази*

*ISA 705 (ревидиран), Модификације мишљења у извештају независног ревизора*

*ISA 600, Специјална разматрања – ревизија финансијских извештаја групе (укључујући рад ревизора компоненте)*

*ISA 620, Коришћење резултата рада стручњака ангажованог од стране ревизора*

*ISA 330, параграфи 22–23.*

*ISA 200. Општи циљеви независног ревизора и спровођење ревизије у складу са међународним стандардима ревизије, параграф А50*

*ISA 705 (ревидиран), параграф 13.*

*ISA 505, Екстерне потврде*

*ISA 540, Ревизија рачуноводствених процена, укључујући рачуноводствену процену фер вредности и повезана обелодањивања*

*ISA 700 (ревидиран), Формирање мишљења и извештавање о финансијским извештајима, параграф 49.*

### **МЕЂУНАРОДНИ СТАНДАРД РЕВИЗИЈЕ 505**

#### **ЕКСТЕРНЕ ПОТВРДЕ**

(Стандард важи за ревизије финансијских извештаја за периоде који почињу 15. децембра 2009. године, или касније)

#### **САДРЖАЈ**

*Параграф*

#### **Увод**

Делокруг овог ISA 1

Коришћење екстерних потврда  
за прибављање ревизијских доказа 2–3

Датум ступања на снагу 4

#### **Циљ 5**

#### **Дефиниције 6**

#### **Захтеви**

Поступци прибављања екстерних потврда 7

Одбијање руководства да дозволи ревизору  
да пошаље захтев за потврду 8–9



Резултати поступака прибављања екстерних потврда 10–14

Негативне потврде 15

Процена прикупљених доказа 16

### **Примена и остала објашњења**

Поступци прибављања екстерних потврда A1–A7

Одбијање руководства да дозволи  
ревизору да пошаље захтев за потврду A8–A10

Резултати поступака прибављања екстерних потврда A11–A22

Негативне потврде (видети параграф 15) A23

Процена прикупљених доказа (видети параграф 16) A24–A25

Међународни стандард ревизије (ISA) 505, *Екстерне потврде* треба тумачити у контексту ISA 200, *Општи циљеви независног ревизора и спровођење ревизије у складу са Међународним стандардима ревизије*.

### **Увод**

#### **Делокруг овог ISA**

1. Овај међународни стандард ревизије (ISA) се бави коришћењем екстерних потврда ради прибављања ревизијског доказа у складу са захтевима ISA 330 и ISA 500. Овај стандард се не бави питањима која се тичу спорова и тужбених захтева, а која су обрађена у ISA 501.

#### **Коришћење екстерних потврда за прибављање ревизијских доказа**

2. У ISA 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. Овај ISA обухвата и следеће генерализације које се односе на ревизијске доказе:

- 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 питању папир, електронски или неки други вид записа.

Сходно томе, у зависности од околности ревизије, ревизијски докази у форми екстерних потврда које је ревизор директно примио од страна од којих се захтева потврђивање могу бити поузданији од доказа који су интерно генерисани у ентитету. Намена овог ISA је да помогне ревизору у осмишљавању и спровођењу поступака екстерних потврда у циљу прибављања релевантних и поузданих ревизијских доказа.

3. Други Међународни стандарди ревизије признају значај екстерних потврда као ревизијских доказа, на пример:

- У ISA 330 разматра се одговорност ревизора у вези са осмишљавањем и спровођењем општих одговора на процењен ризик материјалне грешке на нивоу финансијских извештаја као и за осмишљавање и спровођење даљих ревизијских поступака чија природа, време и обим се заснова, и представља одговор на процењене ризике материјално погрешног исказа на нивоу тврдње. Такође, ISA 330 захтева да, без обзира на процењене ризике материјално погрешног исказа, ревизор треба да осмисли и спроведе поступке суштинског испитивања за сваку материјално значајну класу трансакција, салдо рачуна и обелодањивање. Ревизор такође треба да размотри да ли су поступци прибављања екстерних потврда спроведени као суштински ревизијски поступци.

- У ISA 330 наводи се да, што је већа ревизорова процена ризика ревизор треба да прибави убедљивије ревизијске доказе. Како би ово урадио, ревизор може да повећа квантитет доказа или прибави доказе који су релевантнији или поузданији, или и једно и друго. На пример, ревизор може да стави већи акценат на прибављање доказа директно од трећих страна или да прибавља потврђујуће доказе из већег броја независних извора. ISA 330 такође наводи да поступци прибављања екстерних потврда могу помоћи ревизору у прикупљању ревизијских доказа који имају велики степен поузданости која је ревизору неопходна како би одговорио на значајне ризике материјално погрешног исказа, било да је узрокован криминалном радњом или грешком.

- У ISA 240 се наводи да ревизор може да осмисли захтеве за достављање потврда како би се добиле додатне потврђујуће информације, као одговор на процењене ризике материјално погрешног исказа услед криминалне радње на нивоу тврдње.

• У ISA 500 се наводи да потврђујуће информације добијене из извора који је независан од ентитета, као што су екстерне потврде, могу повећати ниво уверавања које ревизор стиче на основу доказа који постоје у рачуноводственим евиденцијама или изјава руководства.

#### **Датум ступања на снагу**

4. Овај ISA важи за ревизије финансијских извештаја за периоде који почињу 15. децембра 2009. године или касније.

#### **Циљ**

5. Циљ ревизора, приликом коришћења поступака прибављања екстерних потврда, је да осмисли и спроведе такве поступке путем којих ће прикупити релевантне и поуздане ревизијске доказе.

#### **Дефиниције**

6. За потребе Међународних стандарда ревизије наведени појмови имају следеће значење:

(а) Екстерна потврда – Ревизијски доказ добијен као писани одговор упућен директно ревизору од треће стране (стране која потврђује), у папирној, електронској или другој форми.

(б) Захтев за позитивним потврдама – Захтев да страна која потврђује директно одговори ревизору, да ли се слаже или не слаже са информацијама наведеним у захтеву, или да пружи захтеване информације.

(ц) Захтев за негативним потврдама – Захтев да страна која потврђује директно одговори ревизору, само у случају да се не слаже са информацијама наведеним у захтеву.

(д) Неодговарање – Страна која потврђује не одговара или не одговара у потпуности на захтев за позитивним потврђивањем, или се захтев за потврду врати јер није достављен.

(е) Одступање – Одговор који указује на разлику између информације за коју се тражи потврда, или оне која је садржана у евиденцији ентитета, и информације коју је пружила страна која даје потврду.

#### **Захтеви**

##### **Поступци прибављања екстерних потврда**

7. Када обавља поступке прибављања екстерних потврда, ревизор треба да обезбеди контролу над захтевима за екстерним потврдама, укључујући:

(а) Одређивање информација које треба да буду потврђене или тражене; (видети параграф А1)

(б) Одабир адекватне стране која потврђује; (видети параграф А2)

(ц) Осмишљавање захтева за потврду, укључујући утврђивање да су захтеви правилно адресирани и да садрже информације да се одговор шаље директно ревизору; и (видети параграфе А3–А6)

(д) Слање захтева, укључујући слање накнадних захтева страни која потврђује, када је то применљиво. (видети параграф А7)

##### **Одбијање руководства да дозволи ревизору да пошаље захтев за потврду**

8. Уколико руководство одбије да дозволи ревизору да пошаље захтев за потврду, ревизор треба да:

(а) Испита разлоге због којих руководство одбија, и тражи ревизијске доказе о валидности и разумности разлога; (видети параграф А8)

(б) Процени последице одбијања руководства на ревизорове процене релевантних ризика материјално погрешних исказа, укључујући ризик криминалне радње као и утицај на природу, време и обима других ревизијских поступака, и (видети параграф А9)

(ц) Спроведе алтернативне ревизијске поступке који су осмишљени за прикупљање релевантних и поузданих ревизијских доказа. (видети параграф А10)

9. Уколико ревизор закључи да је одбијање руководства да дозволи ревизору да пошаље захтев за потврду неосновано, или ревизор не може да прибави релевантне и поуздане ревизијске доказе користећи алтернативне ревизијске поступке, ревизор то саопштава лицима овлашћеним за управљање у складу са одредбама ISA 260 (ревидиран). Ревизор такође треба да утврди последице на ревизију и мишљење ревизора у складу са ISA 705 (ревидиран).

#### **Резултати поступака прибављања екстерних потврда**

*Поузданост одговора на захтеве за потврду*

10. Уколико ревизор идентификује факторе који изазивају сумњу у поузданост одговора на захтев за потврду, ревизор треба прикупи додатне ревизијске доказе како би разрешио те сумње. (видети параграфе А11–А16)

11. Уколико ревизор установи да одговор на захтев за потврду није поуздан, ревизор треба да процени последице на процену значајних ризика материјално погрешних исказа, укључујући ризик криминалне радње, као утицај на природу, време и обим других ревизијских поступака. (видети параграф А17)

#### *Изостанак одговора*

12. У случају сваког појединачног изостанка одговора, ревизор треба да спроведе алтернативне ревизијске поступке како би прибавио релевантне и поуздане ревизијске доказе. (видети параграфе А18–А19)

*Када је одговор на захтев за позитивним потврдама неопходан како би се прикупило довољно адекватних ревизијских доказа*

13. Уколико ревизор утврди да је одговор на захтев за позитивним потврдама неопходан како би се прикупило довољно адекватних ревизијских доказа, алтернативни ревизијски поступци неће пружити ревизијске доказе који су ревизору неопходни. Уколико ревизор не добије такве потврде, ревизор треба да утврди последице за ревизију и мишљење ревизора у складу са ISA 705 (ревидиран). (видети параграф А20)

#### *Одступања*

14. Ревизор треба да размотри одступања како би утврдио да ли она указују на погрешне исказе. (видети параграфе А21–А22)

#### **Негативне потврде**

15. Негативне потврде пружају мање убедљиве ревизијске доказе него што је случај са позитивним потврдама. У складу са тим, ревизор не треба да користи само захтеве за негативним потврдама као једини суштински ревизијски поступак као одговор на процењен ризик материјално погрешног исказа на нивоу тврдње осим ако нису у питању следеће околности: (Видети: Параграф А23)

(а) Ревизор је проценио ризик материјално погрешних исказа као низак и прикупио је довољно адекватних ревизијских доказа о оперативној ефективности контрола које су значајне за тврдњу;

(б) Популација ставки које су предмет захтева за негативном потврдом се састоји од великог броја малих, хомогених салда рачуна, трансакција или околности;

(ц) Очекује се веома ниска стопа одступања; и

(д) Ревизор није свестан околности или услова које ће утицати да прималац захтева за негативну потврду одбаци такве захтеве.

#### **Процена прикупљених доказа**

16. Ревизор треба да процени да ли су резултати поступака прибављања екстерних потврда релевантни и поуздани ревизијски докази, и да ли су неопходни додатни ревизијски докази. (видети параграфе А24–А25)

\* \* \*

#### **Примена и остала објашњења**

##### **Поступци прибављања екстерних потврда**

*Одређивање које информације треба да буду потврђене или захтеване* (видети параграф 7(а))

А1. Поступци прибављања екстерних потврда се често врше како би се потврдиле или захтевале информације у вези са салдом рачуна или њиховим елементима. Такође могу да се користе да се потврде услови уговора, споразума или трансакције између ентитета и других страна, или да се потврди одсуство одређених услова као што је, на пример пратећи уговор („side agreement“).

*Одабир одговарајуће стране која потврђује* (видети параграф 7(б))

А2. Одговори на захтеве за потврду пружају значајније и поузданије ревизијске доказе када се захтеви за потврду шаљу страни за коју ревизор верује да је упозната са информацијама које треба потврдити. На пример, представник финансијске институције који је упознат са трансакцијама, или аранжманима за које се потврда тражи, може бити најадекватнија особа у финансијској институцији од које се могу тражити потврде.

*Осмишљавање захтева за потврду* (видети параграф 7(ц))

А3. Осмишљеност захтева за потврду може директно утицати на број одговора на захтеве, као и на поузданост и природу ревизијских доказа добијених на бази одговора.

A4. Фактори које треба размотрити приликом осмишљавања захтева за потврду обухватају:

- Тврдње које се разматрају.
- Специфичне ризике материјално погрешних исказа, укључујући ризик криминалне радње.
- Изглед и презентацију захтева за потврду.
- Претходно искуство у ревизији или сличним ангажовањима.
- Метод саопштавања (на пример, у папирном, електронском или неком другом облику).
- Одобрење или подстицај које руководство ентитета даје страни које потврђује да одговори ревизору. Може се десити да су стране која потврђују вољне да одговоре на захтев за потврду само уколико захтев садржи и одобрење руководства ентитета.
- Способност потенцијалне стране које потврђује да потврди или обезбеди тражене информације (на пример, износ појединачне фактуре насупрот укупном салду).

A5. У захтеву за позитивном екстерном потврдом се у свим случајевима тражи да страна која потврђује потврди ревизору тражену информацију, тако што ће навести да се слаже са информацијом садржаном у захтеву или тако што ће пружити одређене информацију којом располаже. Од захтева за позитивном потврдом се обично очекује да пружи поуздан ревизијски доказ. Постоји, међутим ризик да пошиљалац одговора потврди информацију без провере да ли је она тачна. Ревизор није у могућности да открије такав случај. Међутим, ревизор може да умањи ревизијски ризик коришћењем позитивног захтева за потврдом у коме се не наводи износ (и друга информација), већ се од пошиљача потврде тражи да унесе износ или наведе другу информацију. С друге стране, примена ове врсте „бланко” информације може имати за резултат мањи број одговора због тога што се од пошиљача одговора тражи већи труд.

A6. Утврђивање да ли су захтеви адекватно адресирани укључује тестирање валидности адреса неких или свих прималаца захтева за потврду пре него што се оне пошаљу.

*Праћење захтева за потврду (видети параграф 7(д))*

A7. Ревизор може послати додатни захтев за потврду уколико одговор на претходни захтев не стигне у разумном року. На пример, ревизор може, након што провери тачност оригиналне адресе, послати додатни или поновни захтев.

#### **Одбијање руководства да дозволи ревизору да пошаље захтев за потврду**

*Основаност одбијања руководства (видети параграф 8(а))*

A8. Одбијање руководства да дозволи ревизору да пошаље захтев за потврду представља ограничење за ревизијске доказе које ревизор жели да прикупи. У том случају ревизор треба да испита разлоге овог ограничења. Уобичајен разлог је постојање правног спора или преговора који су у току са страном које потврђује, а чији исход може утицати неприкладно време слања захтева за потврду. Ревизор треба да тражи ревизијске доказе о валидности и разумности разлога због ризика да руководство можда покушава да ревизору онемогући приступ ревизијским доказима који могу открити криминалну радњу или грешку.

*Последице на процену ризика материјално погрешних исказа (видети параграф 8(б))*

A9. Ревизор може закључити на основу процене у параграфу 8(б) да би било адекватно да се ревидира процена ризика материјално погрешних исказа на нивоу тврдње, као и да се модификују планирани ревизијски поступци у складу са ISA 315 (ревидиран). На пример, уколико је захтев руководства да се не захтевају екстерне потврде неоснован, то може да указује на фактор ризика криминалне радње и захтева процену у складу са ISA 240.

*Алтернативни ревизијски поступци (видети параграф 8(ц))*

A10. Алтернативни ревизијски поступци који се спроводе могу бити слични онима који су адекватни за случајева изостанка одговора, као што је наведено у параграфима А18–А19 овог ISA. У оквиру тих поступака би се узели у обзир резултати ревизорове процене из параграфа 8(б) овог ISA.

#### **Резултати поступака прибављања екстерних потврда**

*Поузданост одговора на захтеве за потврду (видети параграф 10)*

A11. У ISA 500 се наводи да чак и када су ревизијски докази добијени из извора ван ентитета, могу постојати неке околности које утичу на њихову поузданост. Сви одговори носе са собом ризик пресретања, измене или криминалне радње. Ови ризици постоје без обзира да ли је одговор добијен у папирном облику или у електронском или другом формату. Фактори који могу да указују на сумњу о поузданости одговора су:

- Да их ревизор није примио директно; или

- Да изгледа као да нису стигли од стране која је оригинално планирана као страна које потврђује.

A12. Одговори који су примљени електронским путем, на пример факсом или електронском поштом, укључују ризике у вези са поузданошћу јер може бити тешко да се утврди доказ о пореклу и овлашћењима пошиљаоца, а такође може бити тешко да се уоче преправке. Поступак који користе ревизор и пошиљалац којим се креира сигурно окружење за пријем одговора електронским путем може смањити ове ризике. Уколико је ревизор задовољан начином на који је тај поступак обезбеђен и правилно контролисан, поузданост тих одговора је повећана. Поступак електронских потврда може да обухвата различите технике за утврђивање идентитета пошиљаоца информација у електронском формату, на пример, коришћењем енкрипције, електронских дигиталних потписа и поступака за верификацију аутентичности веб сајта.

A13. Ако страна које потврђује користи трећу страну за координацију и одговарање на захтеве за потврду, ревизор може спровести поступке у вези са ризиком да:

- (а) Одговор можда није добијен од одговарајућег извора;
- (б) Пошиљалац можда нема овлашћење да одговори; и
- (ц) Интегритет преноса је можда угрожен.

A14. У складу са ISA 500 од ревизора се захтева, да утврди да ли треба да модификује постојеће или спроведе додатне поступке како би разрешио сумње у поузданост информација које ће се користити као ревизијски докази. Ревизор може одабрати да провери извор и садржај одговора на захтев за потврду тако што ће контактирати страну која потврђује. На пример, када страна које потврђује одговори електронском поштом, ревизор може телефоном проверити да ли је та страна заиста послала одговор. Када одговор није директно враћен ревизору (јер је, на пример, одговор послат на адресу ентитета а не ревизора), ревизор може тражити од стране које потврђује да одговор у писаном облику достави директно ревизору.

A15. Сам по себи, усмени одговор на захтев за потврду не испуњава захтеве дефиниције екстерне потврде јер није директан писани одговор ревизору. Међутим, након добијања усменог одговора на захтев за потврду, ревизор може, у зависности од околности, захтевати од стране која потврђује да одговори у писаном облику директно ревизору. Уколико такав одговор није добијен, у складу са параграфом 12, ревизор тражи друге ревизијске доказе да би подржао информације из усменог одговора.

A16. Одговор на захтев за потврду може да садржи наводе ограничења у погледу употребе. Таква ограничења не морају обавезно да угрозе поузданост одговора као ревизијског доказа.

*Непоуздани одговори (видети параграф 11)*

A17. Када ревизор закључи да одговор није поуздан, ревизор ће можда морати да ревидира процену ризика материјално погрешног исказа на нивоу тврдње и модификује планиране ревизијске поступке, у складу са ISA 315. На пример, непоуздан одговор може указивати на фактор ризика криминалне радње што захтева процену у складу са ISA 240.

*Изостанак одговора (видети параграф 12)*

A18. Примери алтернативних ревизијских поступака које ревизор може обавити обухватају:

- За салда на рачунима потраживања – испитивање релевантних накнадних прилива готовине, документације о превозу и продају близу краја периода.
- За салда на рачунима обавеза – испитивање накнадних плаћања или преписке са трећим странама, и других евиденција, као што су пријемнице робе.

A19. Природа и обим алтернативних ревизијских поступака су под утицајем релевантног рачуна и тврдње. Изостанак одговора на захтев за потврду може указивати на претходно неидентификовани ризик материјално погрешног исказа. У таквим ситуацијама, ревизор можда мора да ревидира процену ризика материјално погрешног исказа на нивоу тврдње и модификује планиране ревизијске поступке, у складу са ISA 315 (ревидиран). На пример, мањи број одговора на захтеве за потврдом него што је очекивано, или већи број одговора него што је очекивано, може да указује на претходно неидентификовани ризик криминалне радње којим у складу са ISA 240 мора да буде процењен.

*Када је одговор на захтев за позитивну потврду неопходан за прикупљање довољно одговарајућих ревизијских доказа (видети параграф 13)*

A20. У одређеним околностима, ревизор може идентификовати процењени ризик материјално погрешног исказа на нивоу тврдње за који је, за сврхе прикупљања довољно одговарајућих ревизијских доказа неопходан одговор на захтев за позитивну потврду. То се дешава уколико:

- Информације које могу да потврде тврдњу(е) руководства су доступне само ван ентитета.
- Специфични фактори ризика криминалне радње, као што је ризик заобилажења контрола од стране руководства, или ризик постојања дослуха запослених и/или руководства, спречавају ревизора да се ослања на доказе из ентитета.

#### *Одступања (видети параграф 14)*

A21. Одступања примећена у одговорима на захтеве за потврду могу да указују на погрешне исказе или потенцијалне погрешне исказе у финансијским извештајима. Када је погрешан исказ идентификован, ревизор треба у складу са ISA 240 да процени да ли тај погрешни исказ указује на постојање криминалне радње. Одступања могу да пруже смернице о квалитету одговора од сличних страна које потврђују или за сличне рачуне. Одступања такође могу да указују на недостатак, или недостатке, у интерној контроли над финансијским извештавањем ентитета.

A22. Нека одступања не представљају погрешне исказе. На пример, ревизор може закључити да су разлике у одговорима на захтеве за потврду последица временског оквира, мерења или административних грешака у поступцима прибављања екстерних потврда.

#### **Негативне потврде** (видети параграф 15)

A23. Изостанак одговора на захтев за негативну потврду не мора експлицитно да указује да је страна које потврђује примила захтев за потврду или да потврђује тачност информација које се налазе у захтеву. У складу са тим, пропуст стране која потврђује да одговори на захтев за негативну потврду даје значајно мање убедљиве ревизијске доказе него што је то случај са одговором на захтев за позитивну потврду. Такође је вероватније да ће стране које потврђују чешће одговорити да би изразиле своје неслагање са захтевом за потврду када информације у захтеву нису у њихову корист, а мање је вероватно да ће одговорити уколико је у питању супротан случај. На пример, власници депозитних рачуна ће чешће одговорити уколико верују да је салдо на њиховом рачуну потцењен у захтеву за потврду, а мање је вероватно да ће одговорити уколико верују да је салдо прецењен. Зато, слање захтева за негативну потврду власницима депозитних рачуна може бити корисна процедура у разматрању да ли су та салда потцењена, али је мало вероватно да би била ефикасна уколико ревизор тражи доказ о прецењивању.

#### **Процена прикупљених доказа** (видети параграф 16)

A24. Приликом процене резултата појединачних захтева за потврду, ревизор резултате може поделити у следеће категорије:

- (а) Одговор од стране одговарајуће стране која потврђује своју сагласност са информацијама које су дате у захтеву за потврду, или је дала тражене информација које не садрже одступања;
- (б) Одговор се сматра непоузданим;
- (ц) Изостанак одговора; или
- (д) Одговор који указује на одступање.

A25. Процена ревизора, када се узме у обзир са другим ревизијским поступцима које је ревизор спровео, може помоћи ревизору да донесе закључак да ли је прикупљено довољно адекватних ревизијских доказа и да ли су неопходни додатни ревизијски докази, у складу са ISA 330.

-----

*ISA 330, Ревизорски одговор на процењене ризике*

*ISA 500, Ревизијски доказ*

*ISA 501, Ревизијски доказ – специфична разматрања за одабране позиције*

*ISA 500, параграф А5.*

*ISA 500, параграф А31.*

*ISA 330, параграфи 5–6.*

*ISA 330, параграфи 18–19.*

*ISA 330, параграф 7(б).*

*ISA 330, параграф А53.*

*ISA 240, Одговорност ревизора за разматрање криминалних радњи у ревизији финансијских извештаја, параграф А37.*

*ISA 500, параграфи А8–А9.*

*ISA 260 (ревидиран), Саопштавање лицима овлашћеним за управљање, параграф 16.*

ISA 705 (ревидиран), Модификације мишљења у извештају независног ревизора  
ISA 315 (ревидиран), Идентификовање и процена ризика материјално погрешних исказа путем разумевања ентитета и његовог окружења, параграф 31.  
ISA 240, параграф 24.

ISA 500, параграф A31.

ISA 500, параграф 11.

ISA 315 (ревидиран), параграф 31.

ISA 240, параграф 24.

ISA 315 (ревидиран), параграф 31.

ISA 240, параграф 24.

ISA 240, параграф 35.

ISA 330, параграфи 26–27.

## **МЕЂУНАРОДНИ СТАНДАРД РЕВИЗИЈЕ 510 ПРВА РЕВИЗИЈСКА АНГАЖОВАЊА – ПОЧЕТНА СТАЊА**

(Стандард важи за ревизије финансијских извештаја  
за периоде који почињу 15. децембра 2009. године, или касније)

### **САДРЖАЈ**

Параграф

#### **Увод**

Делокруг овог ISA 1

Датум ступања на снагу 2

#### **Циљ 3**

#### **Дефиниције 4**

#### **Захтеви**

Ревизијски поступци 5–9

Ревизијски закључци и извештавање 10–13

#### **Примена и остала објашњења**

Ревизијски поступци A1–A7

Закључци ревизије и извештавање A8–A9

Примери ревизијских извештаја са модификованим мишљењима

Међународни стандард ревизије (ISA) 510, *Прва ревизијска ангажовања – почетна стања* треба тумачити у контексту ISA 200, *Општи циљеви независног ревизора и спровођење ревизије у складу са Међународним стандардима ревизије*.

#### **Увод**

#### **Делокруг овог ISA**

1. Овај међународни стандард ревизије (ISA) се бави одговорностима ревизора у вези са почетним стањима када се ревизијско ангажовање врши први пут. Поред износа у финансијским извештајима, почетна стања обухватају питања која треба обелоданити, а која су постојала на почетку периода, као што су потенцијалне и преузете обавезе. Када финансијски извештаји садрже упоредне финансијске информације, такође се примењују захтеви и смернице из ISA 710. ISA 300 садржи додатне захтеве и смернице о активностима пре почетка прве ревизије.

#### **Датум ступања на снагу**

2. Овај ISA важи за ревизије финансијских извештаја за периоде који почињу 15. децембра 2009. године или касније.

#### **Циљ**

3. Код првог ревизијског ангажовања, циљем ревизора је да прибави довољне и адекватне ревизијске доказе:

(а) да почетна стања не садрже погрешне исказе који материјално утичу на финансијске извештаје текућег периода; и

(б) да се одговарајуће рачуноводствене политике одражавају у почетним стањима доследно примењене у финансијским извештајима текућег периода или да су промене рачуноводствених

политика правилно рачуноводствено обухваћене и обелодањене, у складу са применљивим оквиrom финансијског извештавања.

#### **Дефиниције**

4. За потребе Међународних стандарда ревизије наведени појмови имају следеће значење:

(а) Прво ревизијско ангажовање – Ангажовање када:

(i) Није вршена ревизија финансијских извештаја за претходни период; или

(ii) Ревизију финансијских извештаја за претходни период је обавио претходни ревизор.

(б) Почетна стања – Почетна стања су она салда на појединим рачунима која постоје на почетку периода. Почетна стања су заснована на закључним стањима претходног периода и одражавају ефекте пословних трансакција и примењених рачуноводствених политика у претходном периоду. Почетна стања такође укључују питања која захтевају обелодањивања која су постојала на почетку периода, као што су потенцијалне и преузете обавезе.

(ц) Претходни ревизор – Претходни ревизор је ревизор из друге ревизорске фирме, који је вршио ревизију финансијских извештаја неког ентитета у претходном периоду и који је замењен садашњим ревизором.

#### **Захтеви**

##### **Ревизијски поступци**

###### *Почетна стања*

5. Ревизор треба да прочита најновије финансијске извештаје, уколико их има, као и извештај претходног ревизора о њима, уколико постоји, како би добио информације које су значајне за почетна стања, укључујући и обелодањивања.

6. Ревизор треба да прикупи довољно адекватних ревизијских доказа о томе да ли почетна стања садрже погрешне исказе који материјално утичу на финансијске извештаје за текући период: (видети параграфе А1–А2)

(а) Утврђивањем да ли су закључна стања претходног периода тачно пренета у текући период или су, где је то прикладно, измењена;

(б) Утврђивањем да почетна стања одражавају примену одговарајућих рачуноводствених политика; и

(ц) Обављањем једне или више од наредних радњи: (видети параграфе А3–А7)

(i) У случају да је вршена ревизија финансијских извештаја за претходну годину, прегледом радних папира претходног ревизора како би прибавио доказе о почетним стањима;

(ii) Проценом да ли ревизијски поступци обављени у текућем периоду пружају доказе који су релевантни за почетна стања; или

(iii) Обављањем специфичних ревизијских поступака ради прибављања доказа о почетним стањима.

7. Уколико ревизор прикупи ревизијске доказе да почетна стања садрже погрешне исказе који могу материјално значајно да утичу на финансијске извештаје о текућем периоду, ревизор треба да спроведе додатне ревизијске поступке који су одговарајући у одређеним околностима, како би утврдио ефекат на финансијске извештаје текућег периода. Уколико ревизор закључи да такви погрешни искази постоје у финансијским извештајима за текући период, ревизор треба да саопшти постојање погрешних исказа одговарајућем нивоу руководства или лицима овлашћеним за управљање, у складу са ISA 450.

###### *Доследност рачуноводствених политика*

8. Ревизор треба да прикупи довољно адекватних ревизијских доказа о томе да ли се рачуноводствене политике одражавају у почетним стањима, доследно примењују у финансијским извештајима за текући период, и да ли су промене у рачуноводственим политикама адекватно узете рачуноводствено обухваћене и презентоване и обелодањене у складу са применљивим оквиrom финансијског извештавања.

###### *Релевантне информације у извештају претходног ревизора*

9. Уколико је ревизију финансијских извештаја за претходни период обавио претходни ревизор и уколико је издао модификовано мишљење, ревизор треба да процени ефекат питања које су за последицу имале модификацију мишљења, приликом процене ризика материјално погрешних исказа у финансијским извештајима за текући период, у складу са ISA 315 (ревидиран).

#### **Ревизијски закључци и извештавање**



#### *Почетна стања*

10. Уколико ревизор не може да прикупи довољно адекватних ревизијских доказа у вези са почетним стањима, ревизор треба да изда квалификовано мишљење или да се уздржи од изражавања мишљења о финансијским извештајима, у складу са ISA 705 (ревидиран). (видети параграф А8)

11. Уколико ревизор закључи да почетна стања садрже погрешне исказе који материјално значајно утичу на финансијске извештаје текућег периода, и уколико ефекат погрешних исказа није правилно рачуноводствено обухваћен и адекватно обелодањен, ревизор треба да изрази квалификовано мишљење или негативно мишљење, зависно од тога које је примерено.

#### *Доследност рачуноводствених политика*

12. Ако ревизор закључи да:

(а) Рачуноводствене политике текућег периода нису доследно примењиване у вези са почетним стањима у складу са применљивим оквирима финансијског извештавања; или

(б) Промена у рачуноводственим политикама није правилно рачуноводствено обухваћена или адекватно презентована или обелодањена у складу са применљивим оквиром финансијског извештавања,

ревизор треба да изда квалификовано мишљење или негативно мишљење, зависно од тога шта је примерено, у складу са ISA 705 (ревидиран).

#### *Модификација мишљења у извештају претходног ревизора*

13. Уколико мишљење претходног ревизора о финансијским извештајима о прошлом периоду садржи модификацију по основу питања које је и даље релевантно и материјално значајно за финансијске извештаје за текући период, ревизор треба да модификује мишљење ревизора о финансијским извештајима за текући период у складу са ISA 705 (ревидиран) или ISA 710. (видети параграф А9)

\* \* \*

#### **Примена и остала објашњења**

##### **Ревизијски поступци**

*Разматрања која су специфична за ентитете у јавном сектору* (видети параграф 6)

А1. У јавном сектору, могу постојати правна или законска ограничења у вези са информацијама које садашњи ревизор може добити од претходног ревизора. На пример, уколико је раније обављена ревизија ентитета у јавном сектору од стране законски именованог ревизора (на пример, од стране државног ревизора, или друге адекватно квалификоване особе коју је именовао државни ревизор) и ако је тај ентитет приватизован, могућност приступа радним папирима и другим информацијама које законом именовани ревизор може дати новопостављеном ревизору може бити ограничен законима и прописима о приватности и поверљивости. У ситуацијама када је таква комуникација ограничена, ревизијски докази се можда морају прикупљати на друге начине, и уколико није прикупљено довољно адекватних ревизијских доказа мора се разматрати ефекат на мишљење ревизора.

А2. Ако законом постављени ревизор ангажује ревизијску фирму да обави ревизију ентитета у јавном сектору, и законом постављени ревизор ангажује ревизијску фирму а да то није фирма која је радила ревизију финансијских извештаја ентитета у јавном сектору у претходном периоду, ово се обично не сматра променом ревизора. У зависности од природе споразума о пружању услуга, међутим, ревизијско ангажовање се може сматрати првим ревизијским ангажовањем из угла ревизора приватног сектора и овај ISA се примењује.

*Почетна стања* (видети параграф б(ц))

А3. Природа и обим ревизијских поступака неопходних за прикупљање довољно адекватних ревизијских доказа о почетним стањима зависи од питања као што су:

- Рачуноводствене политике које примењује ентитет.
- Природа салда на рачуну, класе трансакција и обелодањивања и ризици материјално погрешних исказа у финансијским извештајима за текући период.
- Значај почетних стања за финансијске извештаје за текући период.
- Да ли је извршена ревизија финансијских извештаја за претходни период и, уколико је то случај, да ли је претходни ревизор издао модификовано мишљење.

А4. Када је извршена ревизија финансијских извештаја претходног периода од стране другог ревизора, садашњи ревизор може да буде у могућности да прибави довољан и адекватан ревизијски доказ у односу на почетна стања прегледом ревизијске документације претходног

ревизора. У таквим околностима, садашњи ревизор треба такође да размотри професионалну стручност и независност претходног ревизора.

A5. Релевантни етички и професионални захтеви усмеравају комуникацију између тренутног и претходног ревизора.

A6. За обртну имовину и краткорочне обавезе, ревизијски доказ обично може да се обезбеди путем ревизијских поступака који се обављају у односу на текући период. На пример, наплата (плаћање) почетних стања рачуна потраживања (обавеза) у току текућег периода обезбеђује ревизијске доказе о њиховом постојању, правима и обавезама, комплетности и вредности на почетку периода. У случају залиха, међутим, биће знатно теже за ревизора да се увери о залихама на почетку периода. Стога су обично неопходни додатни ревизијски поступци, и један или више поступака који су дати наставку могу пружити довољно адекватних ревизијских доказа:

- посматрање пописа залиха и усаглашавање стања по попису са количинама на почетку периода.
- Обављање ревизијских поступака за проверу вредности ставки почетних залиха.
- Обављање ревизијских поступака за проверу бруто добити и разграничења између обрачунских периода.

A7. За сталну имовину и дугорочне обавезе, као што су основна средства, улагања, дугорочни кредити, неки ревизијски докази се могу прикупити испитивањем рачуноводствених евиденција и других информација на којима се заснивају почетна стања. У извесним случајевима, ревизор ће бити у могућности да прибави ревизијски доказ о почетним стањима путем потврде од трећих лица, на пример за дугорочне кредите и улагања. У другим случајевима, ревизор ће можда морати да изврши додатне ревизијске поступке.

#### **Закључци ревизије и извештавање**

*Почетна стања (видети параграф 10)*

A8. У ISA 705 (ревидиран) се наводе захтеви и упутства у вези са околностима које могу да узрокују модификацију мишљења ревизора о финансијским извештајима, врсти мишљења које је одговарајуће у датим околностима, и садржају извештаја ревизора када је мишљење ревизора модификовано. Немогућност ревизора да прикупи довољно адекватних ревизијских доказа о почетним стањима може узроковати неку од наведених модификација мишљења у извештају ревизора:

(а) Квалификовано мишљење или уздржавање од изражавања мишљења, у зависности од онога што је одговарајуће у датим околностима; или

(б) Осим уколико није забрањено законом или прописом, квалификовано мишљење или уздржавање од изражавања мишљења, где је то прикладно, у вези са резултатима пословања и токовима готовине, и немодификовано мишљење у вези са финансијском позицијом.

У Прилогу се налазе илустративни примери ревизијских извештаја.

*Модификација мишљења у извештају претходног ревизора (видети параграф 13)*

A9. У неким околностима, модификација мишљења претходног ревизора не мора бити значајна нити имати материјални ефекат на мишљење о финансијским извештајима за текући период. Ово може бити случај када су, на пример, постојала ограничења делокруга у претходном периоду, али су разлози за ова ограничења отклоњени у текућем периоду.

-----

*ISA 710, Упоредне информације – упоредни износи и упоредни финансијски извештаји*

*ISA 300, Планирање ревизије финансијских извештаја*

*ISA 450, Процена погрешних исказа идентификованих током ревизије, параграфи 8 и 12.*

*ISA 315 (ревидиран), Идентификовање и процена ризика материјално погрешних исказа путем разумевања ентитета и његовог окружења*

*ISA 705 (ревидиран), Модификације мишљења у извештају независног ревизора*

#### **Прилог**

(видети параграф A8)

#### **Примери ревизијских извештаја са модификованим мишљењима**

Напомена: У овим примерима ревизијских извештаја, одељак Мишљење је на почетку, у складу са стандардом ISA 700 (ревидиран), а одељак Основа за мишљење се налази одмах после одељка Мишљење. Такође, прва и последња реченица у постојећем одељку са одговорностима ревизора су сада укључене у одељак Основа за мишљење.

#### **Пример 1:**

За сврху овог илустративног примера извештаја ревизора, претпостављене су следеће околности:

- Ревизија комплетног сета финансијских извештаја ентитета који није котиран на берзи, припремљених на основу оквира фер презентације. У питању није ревизија групе (то јест, ISA 600 није применљив).
- Финансијски извештаји је руководство ентитета припремило у складу са IFRS стандардима (оквир опште намене).
- Услови ревизијског ангажовања одражавају опис одговорности руководства за финансијске извештаје из ISA 210.
- Ревизор није присуствовао попису залиха на почетку текућег периода и није могао да прикупи довољно адекватних доказа о почетном стању залиха.
- Потенцијални ефекти немогућности да прикупи довољно адекватних доказа о почетним стањима залиха се сматрају материјалним али не и прожимајућим за финансијску успешност и токове готовине ентитета.
- Финансијска позиција на крају године је истинито и објективно приказана.
- У конкретном правном систему, закон и прописи забрањују ревизору да изда квалификовано мишљење о финансијској успешности и токовима готовине а немодификовано у погледу финансијске позиције.
- Релевантни етички захтеви који се односе на ревизију су етички захтеви који се односе на ревизије у датом правном систему.
- На основу прикупљених ревизијских доказа, ревизор је закључио да не постоји материјално значајна неизвесност у вези са догађајима или условима који могу да изазову значајну сумњу у вези са способношћу ентитета да настави са пословањем по начелу сталности у складу са ISA 570 (ревидиран).
- Од ревизора се не захтева, а он није донео другачију одлуку, да саопштава кључна ревизијска питања у складу са ISA 701.
- Ревизор је прибавио све остале информације до датума извештаја ревизора и није идентификовао материјално значајне погрешне исказе у осталим информацијама.
- Претходни ревизор је презентовао одговарајуће износе и извршио ревизију финансијских извештаја претходног периода. Ревизору није забрањено законом или регулативом да цитира извештај претходног ревизора о одговарајућим износима и одлучио је да то учини.
- Лица која су одговорна за надзор финансијских извештаја нису иста лица која су одговорна за припрему финансијских извештаја.
- Поред ревизије финансијских извештаја ревизор има и друге извештајне одговорности у складу са захтевима локалног закона.

#### **ИЗВЕШТАЈ НЕЗАВИСНОГ РЕВИЗОРА**

За акционаре компаније АБЦ [или други одговарајући адресат]

#### **Извештај о ревизији финансијских извештаја Квалификовано мишљење**

Извршили смо ревизију финансијских извештаја АБЦ компаније (у наставку Компанија), који обухватају извештај о финансијској позицији на дан 31. децембра 20X1. године и извештај о укупном резултату, извештај о променама на капиталу и извештај о токовима готовине за годину која се завршава на тај дан, и напомене уз финансијске извештаје које укључују сумарни преглед значајних рачуноводствених политика.

По нашем мишљењу, осим за ефекте питања описаних у одељку *Основа за квалификовано мишљење*, приложени финансијски извештаји дају истинит и објективан приказ, по свим материјално значајним аспектима (или истинито и објективно приказују) финансијске позиције Компаније на дан 31. децембар 20X1. године и њене финансијске успешности и токова готовине за годину која се завршава на тај дан у складу са Међународним стандардима финансијског извештавања (IFRS).

#### *Основа за квалификовано мишљење*

Именовани смо за ревизоре компаније 30. јуна 20X1, и стога нисмо присуствовали попису залиха на почетку године. Нисмо били у могућности да се алтернативним начинима уверимо у количине залиха на дан 31. децембра 20X0. Будући да почетна стања залиха утичу на финансијску успешност и токове готовине, нисмо били у могућности да утврдимо да ли би можда била неопходна усклађивања добити за годину о којој се извештава у извештају о укупном резултату и нето токовима готовине од пословних активности о којима се извештава у извештају о токовима готовине.

Ревизију смо извршили у складу са Међународним стандардима ревизије (ISA). Наше одговорности у складу са тим стандардима су детаљније описане у одељку извештаја који је насловљен Одговорности ревизора за ревизију финансијских извештаја. Ми смо независни у односу на Компанију у складу са етичким захтевима који су релевантни за нашу ревизију финансијских извештаја у (правни систем), и испунили смо наше друге етичке одговорности у

складу са овим захтевима. Сматрамо да су ревизијски докази које смо прибавили довољни и адекватни да нам пруже основу за наше квалификовано мишљење.

#### **Остала питања**

Ревизију финансијских извештаја АБЦ компаније, за годину која се завршила 31. децембра 20X0, је извршио ревизор који је изразио немодификовано мишљење о тим извештајима на дан 31. марта 20X1.

**Остале информације [или други наслов, по потреби, као што је „Информације које се не односе на финансијске извештаје и извештај ревизора о њима”]**

*[Извештавање у складу са захтевима који се тичу извештавања из стандарда ISA 720 (ревидиран) – видети Пример 1 у Прилогу 2 стандарда ISA 720 (ревидиран).]*

**Одговорност руководства и лица овлашћених за управљање за финансијске извештаје**

*[Извештавање у складу са ISA 700 (ревидиран) – видети Пример 1 у ISA 700 (ревидиран)]*

**Одговорност ревизора за ревизију финансијских извештаја**

*[Извештавање у складу са ISA 700 (ревидиран) – видети Пример 1 у ISA 700 (ревидиран)]*

**Извештај о другим законским и регулаторним захтевима**

*[[Извештавање у складу са ISA 700 (ревидиран) – видети Пример 1 у ISA 700 (ревидиран)].]*

*[Потпис у име ревизорске фирме, име и презиме ревизора, или обоје, у складу са захтевима правног система]*

*[Адреса ревизора]*

*[Датум]*

**Пример 2:**

**За сврху овог илустративног примера ревизоровог извештаја, претпостављене су следеће околности:**

- Ревизија комплетног сета финансијских извештаја котираног ентитета припремљених на основу оквира фер презентације. У питању није ревизија групе (то јест, ISA 600 није применљив).
- Финансијски извештаји је руководство ентитета припремило у складу са Међународним стандардима финансијског извештавања (IFRS) (оквир опште намене).
- Услови ревизијског ангажовања одражавају опис одговорности руководства за финансијске извештаје из ISA 210.
- Ревизор није присуствовао попису залиха на почетку текућег периода и није могао да прикупи довољно адекватних доказа о почетном стању залиха.
- Потенцијални ефекти немогућности да прикупи довољно адекватних доказа о почетним стањима залиха се сматрају материјалним али не и прожимајућим за финансијску успешност и токове готовине ентитета.
- Финансијска позиција на крају године је истинито и објективно приказана.
- Изражавање квалификованог мишљења о финансијској успешности и токовима готовине и немодификованог мишљења о финансијској позицији се сматра одговарајућим у датим околностима.
- Релевантни етички захтеви који се односе на ревизију су етички захтеви који се односе на ревизије у датом правном систему.
- На основу прикупљених ревизијских доказа, ревизор је закључио да не постоји материјално значајна неизвесност у вези са догађајима или условима који могу да изазову значајну сумњу у вези са способношћу ентитета да настави са пословањем по начелу сталности у складу са ISA 570 (ревидиран).
- Од ревизора се не захтева, а он сам није донео одлуку да саопштава кључна ревизијска питања у складу са ISA 701.
- Ревизор је прибавио све остале информације до датума извештаја ревизора и није идентификовао материјално значајне погрешне исказе у осталим информацијама.
- Претходни ревизор је презентовао одговарајуће износе и извршио ревизију финансијских извештаја претходног периода. Ревизору није забрањено законом или регулативом да цитира извештај претходног ревизора о одговарајућим износима и одлучио је да то учини.
- Лица која су одговорна за надзор финансијских извештаја нису иста лица која су одговорна за припрему финансијских извештаја.
- Поред ревизије финансијских извештаја ревизор има и друге извештајне одговорности у складу са захтевима локалног закона.

#### **ИЗВЕШТАЈ НЕЗАВИСНОГ РЕВИЗОРА**

За акционаре компаније АБЦ [или други одговарајући адресат]

#### **Извештај о ревизији финансијских извештаја**

##### **Мишљења**

Извршили смо ревизију финансијских извештаја АБЦ компаније (у наставку Компанија), који обухватају извештај о финансијској позицији на дан 31. децембра 20X1. године и извештај о укупном резултату, извештај о променама на капиталу и извештај о токовима готовине за годину

која се завршава на тај дан, и напомене уз финансијске извештаје које укључују сумарни преглед значајних рачуноводствених политика.

*Квалификовано мишљење о финансијској успешности и токовима готовине*

По нашем мишљењу, осим за ефекте питања описаних у одељку Основа за квалификовано мишљење, финансијски извештаји дају истинит и објективан приказ, по свим материјално значајним аспектима (или истинито и објективно приказују) финансијске позиције Компаније на дан 31. децембар 20X1. године и њене финансијске успешности и токова готовине за годину која се завршава на тај дан у складу са Међународним стандардима финансијског извештавања (IFRS).

*Мишљење о финансијској позицији*

По нашем мишљењу, приложени извештај о финансијској позицији даје истинит и објективан приказ, по свим материјално значајним аспектима (или истинито и објективно приказују) финансијске позиције Компаније на дан 31. децембар 20X1. године за годину која се завршава на тај дан у складу са Међународним стандардима финансијског извештавања (IFRS).

**Основа за квалификовано мишљење о финансијској успешности и токовима готовине**

Именовани смо за ревизоре компаније 30. јуна 20X1, и стога нисмо присуствовали попису залиха на почетку године. Нисмо били у могућности да се алтернативним начинима уверимо у количине залиха на дан 31. децембра 20X0. Будући да почетна стања залиха утичу на финансијску успешност и токове готовине, нисмо били у могућности да утврдимо да ли би можда била неопходна усклађивања добити за годину о којој се извештава у извештају о укупном резултату и нето токовима готовине од пословних активности о којима се извештава у извештају о токовима готовине.

Ревизију смо извршили у складу са Међународним стандардима ревизије (ISA). Наше одговорности у складу са тим стандардима су детаљније описане у одељку извештаја који је насловљен *Одговорности ревизора за ревизију финансијских извештаја*. Ми смо независни у односу на Компанију у складу са етичким захтевима који су релевантни за нашу ревизију финансијских извештаја у (правни систем), и испунили смо наше друге етичке одговорности у складу са овим захтевима. Сматрамо да су ревизијски докази које смо прибавили довољни и адекватни да нам пруже основу за наше немодификовано мишљење о финансијској позицији и квалификовано ревизијско мишљење о финансијској успешности и токовима готовине.

Друга питања

Ревизију финансијских извештаја АБЦ компаније, за годину која се завршила 31. децембра 20X0, је извршио ревизор који је изразио немодификовано мишљење о тим извештајима на дан 31. марта 20X1.

**Остале информације [или други наслов, по потреби, као што је „Информације које се не односе на финансијске извештаје и извештај ревизора о њима“]**

*[Извештавање у складу са захтевима који се тичу извештавања из стандарда ISA 720 (ревидиран) – видети Пример 1 у Прилогу 2 стандарда ISA 720 (ревидиран).]*

**Одговорност руководства и лица овлашћених за управљање за финансијске извештаје**

*[Извештавање у складу са ISA 700 (ревидиран) – видети Пример 1 у ISA 700 (ревидиран)]*

**Одговорност ревизора за ревизију финансијских извештаја**

*[Извештавање у складу са ISA 700 (ревидиран) – видети Пример 1 у ISA 700 (ревидиран)]*

**Извештај о другим законским и регулаторним захтевима**

*[Извештавање у складу са ISA 700 (ревидиран) – видети Пример 1 у ISA 700 (ревидиран).]*

*[Потпис у име ревизорске фирме, име и презиме ревизора, или обоје, у складу са захтевима правног система]*

*[Адреса ревизора]*

*[Датум]*

-----

*ISA 600, Специјална разматрања – Ревизија финансијских извештаја групе (Укључујући рад ревизора компоненте)*

*ISA 210, Договарање услова ревизијског ангажовања.*

*Уколико се могући ефекти, по процени ревизора, сматрају материјалним и прожимајућим у односу на финансијску успешност и токове готовине ентитета, ревизор се уздржава од изражавања мишљења о финансијској успешности и токовима готовине.*

*ISA 570 (ревидиран), Начело сталности*

*ISA 701, Саопштавање кључних ревизијских питања у извештају независног ревизора*

*Поднаслов „Извештај о финансијским извештајима“ није потребан уколико не постоји други поднаслов, у овом случају „Извештај о другим законским и регулаторним захтевима“.*

У наведеним примерима извештаја ревизора, израз руководилица овлашћена за управљање можда ће морати да се замени другим изразом који је прикладан у контексту правног оквира одређеног правног система.

ISA 700 (ревидиран), *Формирање мишљења и извештавање о финансијским извештајима*  
Уколико се могући ефекти, по процени ревизора, сматрају материјалним и прожимајућим у односу на финансијску успешност и токове готовине ентитета, ревизор се уздржава од изражавања мишљења о финансијској успешности и токовима готовине.

Поднослов „Извештај о финансијским извештајима“ није потребан уколико не постоји други поднаслов, у овом случају „Извештај о другим законским и регулаторним захтевима“.

Или други појам који је прикладан у контексту правног оквира одређеног правног система.

## **МЕЂУНАРОДНИ СТАНДАРД РЕВИЗИЈЕ 520 АНАЛИТИЧКИ ПОСТУПЦИ**

(Стандард важи за ревизије финансијских извештаја за периоде који почињу 15. децембра 2009. године, или касније)

### **САДРЖАЈ**

Параграф

#### **Увод**

Делокруг овог ISA 1

Датум ступања на снагу 2

#### **Циљеви 3**

#### **Дефиниција 4**

#### **Захтеви**

Суштински аналитички поступци 5

Аналитички поступци који помажу у формирању општег закључка 6

Испитивање резултата аналитичких поступака 7

#### **Примена и остала објашњења**

Дефиниција аналитичких поступака А1–А3

Суштински аналитички поступци А4–А16

Аналитички поступци који помажу у формирању општег закључка А17–А19

Испитивање резултата аналитичких поступака А20–А21

Међународни стандард ревизије (ISA) 520, *Аналитички поступци* треба тумачити у контексту ISA 200, *Општи циљеви независног ревизора и спровођење ревизије у складу са Међународним стандардима ревизије*.

### **Увод**

#### **Делокруг овог ISA**

1. Овај међународни стандард ревизије (ISA) се бави применом аналитичких поступака као суштинских поступака („суштински аналитички поступци“) ревизора. Такође се бави обавезом ревизора да спроведе аналитичке поступке при крају ревизије, као помоћ ревизору у формирању крајњег закључка о финансијским извештајима. ISA 315 (ревидиран) се бави применом аналитичких поступака за сврхе процене ризика. ISA 330 обухвата захтеве и упутства у вези са природом, временом и обимом ревизијских поступака као одговора на процењене ризике; ови ревизијски поступци могу да обухватају суштинске аналитичке поступке.

#### **Датум ступања на снагу**

2. Овај ISA важи за ревизије финансијских извештаја за периоде који почињу 15. децембра 2009. или касније.

#### **Циљеви**

3. Циљеви ревизора су:

(а) Прикупљање релевантних и поузданих ревизијских доказа коришћењем суштинских аналитичких поступака; и

(б) Осмишљавање и спровођење поступака на крају ревизије као помоћ ревизору у формирању крајњег закључка да ли су финансијски извештаји у складу са ревизоровим разумевањем ентитета.

#### **Дефиниција**

4. За потребе Међународних стандарда ревизије, појам „Аналитички поступци“ означава процену финансијских информација путем анализе односа и повезаности између финансијских као и нефинансијских информација. Аналитички поступци, такође укључују и истраживање идентификованих флукуација или односа који нису конзистентни са другим релевантним информацијама или које значајно одступају од очекиваних износа. (видети параграфе А1–А3)

#### **Захтеви**

##### **Суштински аналитички поступци**

5. Приликом осмишљавања и спровођења суштинских аналитичких поступака, било самостално или у комбинацији са детаљним тестовима, као суштинским поступцима у складу са ISA 330, ревизор треба да: (видети параграфе А4–А5)

(а) Утврди прикладност одређених суштинских аналитичких поступака за одређене тврдње, узимајући у обзир процењене ризике материјално погрешних исказа и детаљне тестове, уколико их има, у вези са овим тврдњама; (видети параграфе А6–А11)

(б) Процени поузданост података на којима се заснивају очекивања ревизора у погледу евидентираних износа или рација, узимајући у обзир извор, упоредивост, природу и релевантност расположивих информација, као и контролу над њиховом припремом; (видети параграфе А12–А14)

(ц) Развије очекивања у погледу евидентираних износа или рација и процени да ли су очекивања довољно прецизна да би указала на погрешан исказ који, појединачно или у збирно са другим погрешним исказима, може узроковати материјално значајне грешке у финансијским извештајима; и (видети параграф А15)

(д) Утврди износ разлике између евидентираних и очекиваних вредности који је прихватљив, и који не захтева даља испитивања захтевана параграфом 7. (видети параграф А16)

##### **Аналитички поступци који помажу у формирању општег закључка**

6. Ревизор треба да осмисли и спроведе аналитичке поступке на крају ревизије што помаже у формирању општег закључка ревизора да ли су финансијски извештаји у складу са ревизоровим разумевањем ентитета. (видети параграфе А17–А19)

##### **Испитивање резултата аналитичких поступака**

7. Уколико аналитички поступци који су спроведени у складу са овим ISA укажу на флукуације или односе који нису доследни са другим важним информацијама или се у великој мери разликују од очекиваних вредности, ревизор те разлике испитује тако што:

(а) Испитује руководство и прикупља довољно адекватних ревизијских доказа који су релевантни за одговоре руководства; и

(б) Спроводи друге ревизијске поступке који су неопходни у одређеним околностима. (видети параграфе А20–А21)

\* \* \*

#### **Примена и остала објашњења**

##### **Дефиниција аналитичких поступака** (видети параграф 4)

А1. Аналитички поступци обухватају разматрање поређења финансијских информација ентитета, на пример, са:

- упоредним информацијама претходних периода,
- предвиђеним резултатима ентитета, као што су планови или пројекције, или очекивањима ревизора, као што је на пример процена износа амортизације,
- информацијама из исте, односно сличне привредне гране, као што је поређење односа рачуна потраживања и прихода од продаје ентитета са просечним односом на нивоу дате делатности или у поређењу са подацима других ентитета исте делатности која су упоредива по величини.

А2. Аналитички поступци укључују такође и разматрање односа:

- између елемената финансијских информација за које се очекује да ће потврдити предвиђени образац заснован на искуству ентитета, као што је, на пример, стопа бруто добити,
- између финансијских информација и релевантних нефинансијских информација, као што је однос укупних трошкова зарада према броју запослених.

A3. Приликом обављања аналитичких поступака, могу се користити различите методе. Ове методе крећу се у распону од простог упоређивања података до сложених анализа, уз коришћење савремених статистичких техника. Аналитички поступци могу се применити на консолидоване финансијске извештаје, финансијске извештаје организационих делова и на појединачне информације.

#### **Суштински аналитички поступци** (видети параграф 5)

A4. Ревизорови суштински поступци на нивоу тврдње могу бити суштински тестови, суштински аналитички поступци или комбинације ових поступака. Одлука о томе који ће се поступци користити да би се постигао одређени ревизијски циљ се заснива на ревизоровом просуђивању о очекиваној ефикасности и ефикасности могућих ревизијских поступака у контексту умањења процењеног ризика материјалне грешке на нивоу тврдње на прихватљиво низак ниво.

A5. Ревизор се обично распитује код руководства о расположивости и поузданости информација потребних за примену суштинских аналитичких поступака као и о резултатима таквих поступака извршених од стране ентитета. Коришћење аналитичких података које је припремило руководство ентитета може бити ефикасно ако се ревизор на задовољавајући начин увери да су ови подаци правилно припремљени.

#### *Прикладност коришћења суштинских аналитичких поступака на нивоу тврдње*

A6. Суштински аналитички поступци су, опште посматрано, применљивији на трансакције високе учесталости које имају склоност да временом постану предвидљиве. Примена суштинских аналитичких поступака се заснива на очекивању да постоји и да ће постојати повезаност између података, уколико нема промена познатих околности. Међутим, прикладност одређених аналитичких поступака зависи од ревизорове процене у погледу њихове ефикасности откривања постојања материјално значајног погрешног исказа, који појединачно или збирно са другим погрешним исказима може довести до материјално погрешних финансијских извештаја.

A7. У неким случајевима, чак и једноставан предиктивни модел може бити ефикасан као аналитички поступак. На пример, када се зна колико ентитет има запослених са фиксним зарадама током једног периода, то може омогућити ревизору да користи ове податке како би проценио укупне трошкове зарада, за тај период, с великом прецизношћу, што пружа ревизијски доказ за значајну ставку у финансијским извештајима и смањује потребу да се спроводе детаљни тестови у погледу зарада. Коришћење јавно познатих рација и коефицијената (као што су марже различитих малопродајних фирми) може бити ефикасно у суштинским аналитичким поступцима у контексту пружања доказа којима ће се подржати основаност евидентираних износа.

A8. Различите врсте аналитичких поступака пружају различите нивое уверавања. Аналитички поступак, на пример, предвиђања прихода од издавања у закуп канцеларија у згради, у оквиру кога се узимају у обзир висина закупа, број канцеларија и проценат закупљених канцеларија, може дати убедљив доказ и елиминисати потребу за даљом провером путем детаљних тестова, под условом да су коришћени елементи адекватно проверени. Супротно томе, израчунавање и поређење процентуалне бруто добити као начин потврде прихода може бити мање убедљив доказ, али може бити користан уколико се користи у комбинацији са другим ревизијским поступцима.

A9. Утврђивање прикладности одређених суштинских аналитичких поступака је под утицајем природе тврдње и ревизорове процене ризика постојања материјално погрешног исказа. На пример, уколико су контроле над обрадом поруџбина купаца слабе, ревизор се може више ослонити на детаљне тестове него на суштинске аналитичке поступке за тврдње који се односе на рачуне потраживања.

A10. Одређени суштински аналитички поступци се такође могу сматрати прикладним када се детаљни тестови врше за исту тврдњу. На пример, када се прикупљају ревизијски докази о салдима рачуна потраживања ради утврђивања наплативости, ревизор може применити аналитичке поступке за одређивање старосне структуре, као додатак детаљном тестирању накнадне наплате потраживања.

#### Разматрања која су специфична за ентитете у јавном сектору

A11. Односи између појединачних позиција у финансијским извештајима који се традиционално разматрају у ревизији пословних ентитета нису увек примерени ревизији државних и ентитета јавног сектора; на пример, код многих ентитета јавног сектора често постоји слаба директна повезаност између прихода и расхода. Поред тога, пошто се често не врши капитализација издатака за набавку основних средстава, може се догодити да не постоји веза између, на пример, набавке залиха и основних средстава и износа ових средстава у финансијским извештајима. Поред тога, у јавном сектору, можда неће бити расположиви подаци о привредној грани и статистички подаци за сврхе поређења. Међутим, остале везе могу бити релевантне, на пример, одступања у трошковима изградње једног километра пута или број набављених возила у поређењу са бројем расходованих возила.



*Поузданост података (видети параграф 5(б))*

A12. Извор и природа података утичу на њихову поузданост, која зависи и од околности у којима су подаци прибављени. При утврђивању тога да ли су подаци поуздани за сврхе осмишљавања суштинских аналитичких поступака, ревизор узима у разматрање следеће:

(а) Извор расположивих података. На пример, подаци су обично поузданији кад су добијени од независних извора, ван ентитета.

(б) Упоредивост доступних информација. На пример, општи подаци о привредној грани се можда морају допунити како би се постигла упоредивост у односу на ентитет који производи и продаје специјализоване производе.

(ц) Природа и релевантност доступних информација. На пример, да ли су буџети установљени као очекивани резултат или циљ који треба постићи.

(д) Контрола припреме информација с намером да се обезбеди потпуност, тачност и валидност. На пример, контрола припреме, прегледа и ажурирања буџета.

A13. Ревизор разматра потребу тестирања ефективности контрола, ако оне постоје, над процесом припреме информација у ентитету, а које ревизор користи приликом примене суштинских аналитичких поступака. Када су такве контроле ефективне, ревизор има веће поверење у поузданост информација и сходно томе у резултате суштинских аналитичких поступака. Контроле над нефинансијским информацијама могу често бити тестиране заједно са другим контролама. На пример, при установљавању контроле над припремом излазних фактура ентитет може укључити и контроле евидентирања продаје. У таквим околностима, ревизор може заједно тестирати оперативну ефективност контрола евидентирања продаје и контрола припреме излазних фактура. Алтернативно, ревизор може размотрити да ли је информација била предмет ревизијских тестова у текућем или ранијем периоду. ISA 500 установљава захтеве и пружа смернице за одређивање ревизијских поступака које ће се применити на информације које ће се користити у суштинским аналитичким поступцима.

A14. Питања која су обрађена у параграфима A12(а)–A12(д) су релевантна без обзира да ли ревизор врши суштинске аналитичке поступке за финансијске извештаје ентитета на крају периода или за неки међупериод при чему планира да изврши суштинске аналитичке поступке и за преостали период. ISA 330 садржи захтеве и смернице у вези суштинских аналитичких поступака који се спроводе за међупериод.

*Процена да ли је очекивање довољно прецизно (видети параграф 5(ц))*

A15. Фактори који утичу на ревизорову процену да ли се очекивање може довољно прецизно развити да би се идентификовао материјално значајан погрешан исказ, који појединачно или збирно са другим погрешним исказима може узроковати да су финансијски извештаји погрешни, укључују:

- Прецизност са којом очекивани резултати суштинских аналитичких поступака могу бити предвиђени. На пример, ревизор ће уобичајено очекивати већу доследност код поређења бруто добити два периода него код поређења дискреционих трошкова, као што су трошкови истраживања или рекламе.

- Степен до којег податак може бити дисагрегиран. На пример, суштински аналитички поступци могу бити ефективнији када се примењују на финансијске информације о појединачним деловима пословања или на финансијске извештаје компоненти диверзификованог ентитета, него на финансијске извештаје ентитета као целине.

- Распоживост финансијских и нефинансијских информација. На пример, ревизор разматра да ли су финансијске информације, као што су буџети или прогнозе, и нефинансијске информације, као што су број произведених или продатих јединица, расположиви за потребе осмишљавања суштинских аналитичких поступака. Ако је информација доступна, ревизор такође разматра поузданост информације као што је наведено у параграфима A12–A13.

*Износ разлике евидентираних износа и очекиваних вредности који је прихватљив (видети параграф 5(д) )*

A16. Ревизорова процена разлике у односу на очекиване вредности која може бити прихваћена без даљег истраживања, је под утицајем материјалности и доследности жељеног нивоа уверавања, уз узимање у обзир могућност да погрешан исказ, појединачно или збирно са другим погрешним исказима, може узроковати да финансијски извештаји буду материјално погрешни. У ISA 330 се захтева да што је већа ревизорова процена ризика, ревизор треба да прикупи убедљивије ревизијске доказе. У складу са тим, како се процењени ризик повећава, износ разлике која се сматра прихватљивом без даљег испитивања се смањује како би се постигао жељени ниво убедљивости доказа.

**Аналитички поступци који помажу у формирању општег закључка** (видети параграф 6)

A17. Закључци произашли из резултата аналитичких поступака, који су осмишљени и спроведени у складу са параграфом 6, имају намену да потврде закључке донете током ревизије појединачних делова или елемената финансијских извештаја. Ово помаже ревизору да донесе основане закључке на којима се заснива мишљење ревизора.

A18. Резултати аналитичких поступака могу да укажу на претходно неидентификован ризик материјалне грешке. У таквим случајима, у складу са ISA 315 (ревидиран), ревизор поново процењује ризике материјално погрешног исказа и у складу са тим модификује даље планиране ревизијске поступке.

A19. Аналитички поступци који се врше у складу са параграфом 6 могу бити слични онима који би се користили као поступци за процену ризика.

**Испитивање резултата аналитичких поступака** (видети параграф 7)

A20. Ревизијски доказ који је релевантан за одговор руководства се може добити проценом тих одговора, узимајући у обзир ревизорово разумевање ентитета и његовог окружења, и других ревизијских доказа прикупљених током ревизије.

A21. Потреба да се изврше други ревизијски поступци се може јавити када, на пример, руководство не може да пружи објашњење које се сматра адекватним, или се објашњење заједно са ревизијским доказима који су релевантни за одговор руководства не може сматрати адекватним.

-----

*ISA 315 (ревидиран), Идентификовање и процена ризика материјално погрешних исказа путем разумевања ентитета и његовог окружења, параграф 6(б)*

*ISA 330, Ревизорски одговор на процењене ризике, параграфи 6 и 18.*

*ISA 330, параграф 18.*

*ISA 500, Ревизијски доказ, параграф A31.*

*ISA 500, параграф 10.*

*ISA 330, параграфи 22–23.*

*ISA 320, Материјалност у планирању и спровођењу ревизије, параграф A14.*

*ISA 330, параграф 7(б).*

*ISA 330, параграф A19.*

*ISA 315 (ревидиран), параграф 31.*

**МЕЂУНАРОДНИ СТАНДАРД РЕВИЗИЈЕ 530  
РЕВИЗИЈСКО УЗОРКОВАЊЕ**

(Стандард важи за ревизије финансијских извештаја за периоде који почињу 15. децембра 2009. године, или касније)

**САДРЖАЈ**

Параграф

**Увод**

Делокруг овог ISA 1–2

Датум ступања на снагу 3

**Циљ 4**

**Дефиниције 5**

**Захтеви**

Осмишљеност узорка, величина и одабир ставки за тестирање 6–8

Спровођење ревизијских поступака 9–11

Природа и узрок одступања и погрешних исказа 12–13

Пројектовање погрешних исказа 14

Процена резултата ревизијског узорковања 15

**Примена и остала објашњења**

Дефиниције A1–A3

Осмишљеност узорка, величина и одабир ставки за тестирање A4–A13

Спровођење поступака ревизије A14–A16

Природа и узрок одступања и погрешних исказа A17

Пројектовање погрешних исказа A18–A20

Оцена резултата ревизијског узорковања A21–A23

Прилог 1: Стратификација и избор на бази пондерисане вредности

Прилог 2: Примери фактора који утичу на величину узорка за тест контрола

Прилог 3: Примери фактора који утичу на величину узорка за детаљне тестове

Прилог 4: Методе избора узорка

Међународни стандард ревизије (ISA) 530, *Ревизијско узорковање* треба тумачити у контексту ISA 200, *Општи циљеви независног ревизора и спровођење ревизије у складу са Међународним стандардима ревизије*.

#### **Увод**

#### **Делокруг овог ISA**

1. Овај међународни стандард ревизије (ISA) се примењује када ревизор одлучи да користи ревизијско узорковање у оквиру ревизијских поступака. Бави се ревизоровим коришћењем статистичких и нестатистичких узорака приликом осмишљавања и одабира ревизијског узорка, вршењу тестова контрола и суштинских тестова, као и проценом резултата добијених из узорка.

2. Овај ISA допуњује ISA 500, који се бави обавезом ревизора да осмисли и изврши ревизијске поступке за прибављање довољно адекватних ревизијских доказа, како би могао да доноси основане закључке на којима се заснива мишљење ревизора. ISA 500 пружа упутства о начинима одабира ставки за тестирање, од којих је један и ревизијско узорковање.

#### **Датум ступања на снагу**

3. Овај ISA важи за ревизије финансијских извештаја за периоде који почињу 15. децембра 2009. године или касније.

#### **Циљ**

4. Циљ ревизора, приликом коришћења ревизијског узорковања, је да обезбеди основу за доношење закључака о популацији из које је узорак узет.

#### **Дефиниције**

5. За потребе Међународних стандарда ревизије наведени појмови имају следеће значење:

(а) Ревизијско узорковање (узорковање) – примена поступака ревизије на мање од 100% ставки које чине класу трансакција или салда рачуна, на такав начин да постоји вероватноћа да свака ставка буде одабрана, у циљу обезбеђивања основе за доношење закључака о целокупној популацији из које је узорак.

(б) Популација – целокупан скуп података из ког се бира узорак и о коме ревизор жели да донесе закључке.

(ц) Ризик узорковања – произилази из могућности да закључак ревизора, заснован на узорку, може бити различит од закључка до кога би се дошло да је укупна популација била предмет истих поступака ревизије. Ризик узорковања може довести до две врсте погрешних закључака:

(i) У случају тестирања контрола, да су контроле ефективније него што заиста јесу, или у случају суштинског тестирања ставки, да материјално погрешан исказ не постоји када у ствари постоји. Ревизор првенствено треба да пази на овај тип погрешног закључка зато што утиче на ефективност ревизије и већа је вероватноћа да ће довести до неодговарајућег ревизијског мишљења, и

(ii) У случају тестирања контрола, да су контроле мање ефективне него што заиста јесу, или у случају суштинског тестирања ставки, да материјално погрешан исказ постоји када у ствари не постоји. Овај тип погрешног закључка утиче на ефективност ревизије тако што за последицу најчешће има вршење додатног рада да би се утврдило да су првобитни закључци били погрешни.

(д) Ризик некоришћења узорка – ризик да ревизор извлачи погрешан закључак из било ког разлога који није везан за величину узорка.

(е) Аномалија – Погрешан исказ или одступање које евидентно не представља репрезентативно погрешно исказивање или одступање за популацију.

(ф) Јединица узорка – Појединачне ставке од којих је сачињена популација. (видети параграф А2)

(г) Статистичко узорковање – приступ узорковању који има следеће карактеристике:

(i) случајан избор узорка, и

(ii) примена теорије вероватноће на оцену резултата узорка, укључујући мерење ризика узорковања.

Приступ узорковању који нема карактеристике под (i) и (ii), сматра се нестатистичким узорковањем.

(х) Стратификација – процес поделе популације на подгрупе, од којих свака представља скуп јединица за узорковање које имају сличне карактеристике (најчешће монетарну вредност).

(и) Погрешан исказ који се може толерисати – монетарни износ који одреди ревизор и за који жели да обезбеди одговарајуће уверавање да монетарни износ који је ревизор одредио није премашен конкретним погрешним исказом у популацији. (видети параграф А3)

(j) Степен одступања који се може толерисати – Степен одступања од прописаних поступака интерне контроле у вези са којима ревизор жели да добије одговарајући ниво уверавања да степен одступања који је одредио ревизор није премашен стварним степеном одступања у популацији.

#### **Захтеви**

##### **Осмишљеност узорка, величина и одабир ставки за тестирање**

6. Приликом осмишљавања ревизијског узорка, ревизор треба да размотри сврху ревизијског поступка, као и карактеристике популације из које је узет узорак. (видети параграфе А4–А9)

7. Ревизор треба да утврди која је величина узорка довољна да би се ризик узорковања умањио на прихватљиво низак ниво. (видети параграфе А10–А11)

8. Ревизор треба да одабере ставке за узорак, на такав начин да свака јединица узорка у популацији има шансу да буде изабрана. (видети параграфе А12–А13)

##### **Спровођење ревизијских поступака**

9. Ревизор треба да изврши ревизијске поступке, који одговарају сврси, на свакој одабраној ставки.

10. Уколико ревизијски поступак није применљив на одабрану ставку, ревизор треба да изврши поступак на ставци која је одређена као замена. (видети параграф 14)

11. Уколико ревизор не може да примени осмишљене ревизијске поступке, или одговарајуће алтернативне поступке, на одабрану ставку, ревизор ће ту ставку сматрати одступањем од прописане контроле, у случају тестова контрола, или погрешним исказом, у случају детаљних тестова. (видети параграфе А15–А16)

##### **Природа и узрок одступања и погрешних исказа**

12. Ревизор треба да испита природу и узрок свих уочених одступања и погрешних исказа, и процени њихов могући ефекат на сврху ревизијског поступка и других делова ревизије. (видети параграф А17)

13. У изузетно ретким околностима када ревизор погрешан исказ или одступање које је уочено у узорку сматра се аномалијом, ревизор треба да буде довољно сигуран да такав погрешан исказ или одступање не важе за читаву популацију. Ревизор обезбеђује такав ниво сигурности извршењем додатних ревизијских поступака, у циљу прикупљања довољно адекватних ревизијских доказа да погрешан исказ или одступање не утичу на остатак популације.

##### **Пројектовање погрешних исказа**

14. За детаљне тестове ревизор треба да на популацију пројектује погрешне исказе који су нађени у узорку. (видети параграфе А18–А20)

##### **Процена резултата ревизијског узорковања**

15. Ревизор треба да процени:

(а) Резултате узорка; и (видети параграфе А21–А22)

(б) Да ли ревизијског узорковања даје разумну основу за закључке о тестираној популацији. (видети параграф А23)

\* \* \*

#### **Примена и остала објашњења Дефиниције**

*Ризик некоришћења узорка (видети параграф 5(д))*

A1. Примери ризика некоришћења узорка обухватају неадекватне ревизијске поступке, или погрешно тумачење ревизијских доказа или непрепознавање погрешних исказа или одступања.

*Јединица узорка (видети параграф 5(ф))*

A2. Јединице узорка могу бити физичке ставке (на пример, чекови наведени у спецификацији депонованих чекова, ставка одлива готовине на изводу банке, фактура продаје или салдо обавеза према добављачу) или монетарна јединица.

*Погрешан исказ који се може толерисати (видети параграф 5(и))*

A3. Приликом осмишљавања узорка, ревизор утврђује погрешан исказ који се може толерисати као одговор на ризику да збир појединачно нематеријалних погрешних исказа може проузроковати материјално погрешне финансијске извештаје и одредио границу за могуће неоткривене погрешне исказе. Погрешни исказ који се може толерисати је примена материјалности перформансе, као што је дефинисано у ISA 320, на одређени поступак узорковања. Погрешан исказ који се може толерисати може бити исти или нижи од материјалности перформансе.

### **Осмишљеност узорка, величина и одабир ставки за тестирање**

*Осмишљеност узорка (видети параграф 6)*

A4. Ревизијско узорковање помаже ревизору да прикупи и процени ревизијски доказ о некој карактеристици одабране ставки, за сврхе доношења или помоћи у доношењу закључка о популацији из које је узорак узет. За ревизијско узорковање се може користити нестатистички или статистички приступ узорковању.

A5. Приликом осмишљавања ревизијског узорка, ревизор узима у обзир одређени циљ који треба да се постигне и комбинацију ревизијских поступака којима ће се најлакше постићи овај циљ. Разматрање природе ревизијских доказа и могуће карактеристике одступања или погрешних исказа или друге карактеристике ревизијских доказа помажу ревизору да дефинише шта чини одступање или погрешан исказ и коју популацију да користи за узорковање. За сврхе испуњавања захтева из параграфа 10 у ISA 500, приликом вршења ревизијског узорковања, ревизор спроводи ревизијске поступке како би прикупио доказе да је популација из које су узети ревизијски узорци, комплетна.

A6. Ревизорово разматрање сврхе ревизијског поступка, у складу са параграфом 6, обухвата јасно разумевање тога шта чини одступање или погрешан исказ тако да сви, или само они услови који су значајни за потребе ревизијског поступка буду обухваћени проценом одступања или пројектовања погрешних исказа. На пример приликом детаљног тестирања постојања рачуна потраживања, путем на пример екстерних потврда, случај да уплата коју купац изврши пре датума потврде али која је примљена и евидентирана након тога од стране клијента, се не сматра погрешним исказом. Исто тако, књижење на аналитичком рачуну погрешног купца не утиче на укупан износ потраживања од купца. Према томе, када се ради о овом ревизијском поступку, такве грешке не треба разматрати код оцене резултата узорка, чак и када оне могу имати значајан ефекат на друге области ревизије, као што је оцена вероватноће постојања криминалне радње или адекватности исправке вредности сумњивих потраживања.

A7. Код провере карактеристика популације, за сврхе тестирања контрола, ревизор обично врши процену очекиваног степена одступања на бази ревизоровог разумевања осмишљености релевантних контрола или испитивању мањег броја ставки из популације. Ова процена се врши у сврхе осмишљавања ревизијског узорка и одређивање његове величине. На пример, ако се очекује неприхватљиво висок степен одступања, ревизор обично одлучује да не врши тестирања контрола. Слично, код детаљних тестова ревизор обично врши процену очекиваних погрешних исказа у популацији. Уколико је очекивани степен погрешних исказа висок, онда је примерено да се примени испитивање већег или 100%-ог узорка, када се врше детаљни тестови.

A8. Приликом разматрања карактеристика популације из које ће бити узет узорак, ревизор може закључити да ли је одговарајућа стратификација или избор на бази пондерисане вредности. У прилогу 1 је детаљније описана стратификација и избор на бази пондерисане вредности.

A9. Одлука да ли ће се користити статистички или нестатистички приступ узорковања је питање просуђивања ревизора; међутим, величина узорка није валидан критеријум за избор између статистичких и нестатистичких приступа.

*Величина узорка (видети параграф 7)*

A10. На величину узорка утиче ниво ризика узорковања који је ревизор спреман да прихвати. Што је нижи нивоа ризика који је ревизор спреман да прихвати, већа је величина узорка.

A11. Величина узорка се може одредити применом статистичке формуле или на основу професионалног. Прилози 1 и 2 наводе утицај који разни типични фактори имају на одређивање величине узорка и тиме на ниво ризика узорковања.

*Избор ставки за тестирање* (видети параграф 8)

A12. Статистичко узорковање представља такав начин одабира ставки узорка, у коме је позната шанса за сваку јединицу узорка да буде одабрана. Код нестатистичког узорковања, у избору ставки за узорак, ревизор примењује професионално просуђивање. Због тога што је сврха узорковања да се извуку закључци о читавој популацији, ревизор настоји да одабере репрезентативан узорак, тако што одабира ставке које имају карактеристике типичне за популацију, а узорак треба да буде одабран тако да се избегне пристрасност.

A13. Главни методи избора узорка су избор узорка путем таблице случајних бројева, систематски избор и случајни избор. О сваком од ова три метода се расправља у Прилогу 4.

**Спровођење поступака ревизије** (видети параграфе 10–11)

A14. Један пример када је потребно заменити изабрану ставку узорка, је када је, током тестирања процедура одобравања плаћања, поништени чек изабран за проверу. Ако се ревизор увери да је чек исправно поништен, тако да не указује на одступање, на одговарајући начин се замењује ставка узорка.

A15. Пример када ревизор није у стању да примени осмишљене ревизијске поступке за одабране ставке, је када је за одабрану ставку изгубљена документација.

A16. Пример одговарајућег алтернативног ревизијског поступка може бити испитивање накнадних прилива готовине, заједно са доказима о њиховом извору и ставкама са којима је прилив повезан, уколико, на пример није примљен одговор на захтев за позитивном потврдом.

**Природа и узрок одступања и погрешних исказа** (видети параграф 12)

A17. Приликом анализирања одступања и идентификованих погрешних исказа, ревизор може да запази да многе од њих имају заједничку карактеристику као што је врста пословне промене, локација, производна линија и временски период. У таквим околностима ревизор може да идентификује све ставке из популације које имају такву заједничку карактеристику и прошири ревизорске поступке на такве ставке. Поред тога, таква одступања и погрешни искази могу да буду намерни и да указују на могућност постојања криминалне радње.

**Пројектовање погрешних исказа** (видети параграф 14)

A18. Ревизор пројектује погрешне исказе популације да би стекао шири увид у обим погрешних исказа, али ово пројектовање не мора бити довољно да утврди износ који треба да буде евидентиран.

A19. Када се установи да је неки погрешни исказ аномалија, он се може искључити из пројекције погрешних исказа на нивоу популације. Ефекти било ког погрешног исказа, ако није исправљен, ипак треба да буду разматрани као додатак пројекцији погрешних исказа који нису аномалија.

A20. За тест контрола није потребна експлицитна пројекција погрешних исказа, пошто степен погрешних исказа у узорку истовремено представља пројектовани степен погрешних исказа за укупну популацију. ISA 330 садржи смернице за случајеве када је се открије одступање у оквиру контрола на које је ревизор планирао да се ослони.

**Оцена резултата ревизијског узорковања** (видети параграф 15)

A21. Када се ради о тесту контрола, неочекивано велики број одступања може имати за резултат повећање процењеног ризика материјално погрешног исказа, осим ако се не прибави даљи доказ којим се поткрепљује прелиминарна оцена. У случају детаљних тестова, неочекивано висок износ погрешних исказа у узорку може навести ревизора на веровање да је класа трансакција или салдо рачуна материјално погрешан, сем ако не постоји други ревизијски доказ да нема материјално погрешних исказа.

A22. У случају детаљних тестова, пројектовани погрешни исказ увећан за погрешан исказ који се сматра аномалијом, уколико постоји, је ревизорова најбоља процена погрешног исказа у популацији. Када пројектовани погрешни исказ увећан за погрешан исказ који се сматра аномалијом, уколико постоји, премаши погрешан исказ који се може толерисати, узорак не даје основу за доношење закључака о тестираној популацији. Што је износ пројектованог погрешног исказа увећаног за погрешан исказ који се сматра аномалијом ближи погрешном исказу који се може толерисати, то је већа вероватноћа да стварни погрешни исказ у популацији може премашити погрешан исказ који се може толерисати. Такође, уколико је пројектовани погрешни исказ већи него очекивања ревизора у погледу погрешног исказа, која су служила за одређивање величине узорка, ревизор може закључити да постоји неприхватљив ризик узорковања да конкретан погрешни исказ у популацији премашује погрешни исказ који се може толерисати. Разматрање резултата других поступака ревизије помаже ревизору да процени ризик да конкретан погрешни исказ у популацији премашује погрешни исказ који се може толерисати, при чему се тај ризик може смањити прибављањем додатних ревизијских доказа.

A23. Ако ревизор закључи да резултат ревизијског узорковања не даје разумну основу за доношење закључка о популацији која се тестира, ревизор може да:

- захтева од руководства да истражи идентификоване погрешне исказе и могућност настанка даљих погрешних исказа и да изврши одговарајуће корекције; или
- прилагоди природу, време и обим даљих ревизијских поступака како би се прибавило захтевано уверавање. На пример, у случају тестирања контрола ревизор може да прошири обим узорка, провери алтернативне контроле или модификује релевантне поступке суштинског испитивања.

#### **Прилог 1**

(видети параграф A8)

#### **Стратификација и избор на бази пондерисане вредности**

Приликом разматрања карактеристика популације из које ће бити узет узорак, ревизор може утврдити да је прикладна селекција на бази стратификације или на бази пондерисане вредности. У овом Прилогу су дате смернице ревизору за примену техника стратификације или избора на бази пондерисане вредности.

#### **Стратификација**

1. Ефикасност ревизије се може побољшати ако ревизор стратификује популацију њеним дељењем на посебне, мање подгрупе популације које имају одређене карактеристике које се могу идентификовати. Циљ стратификације је да се смањи варијабилност ставки у оквиру сваког стратума и да се тиме омогући смањење обима узорка, без пропорционалног повећања ризика узорковања.

2. Приликом обављања детаљних тестова класе трансакција или салда рачуна, стратификују се монетарни износи. То омогућава да се рад ревизије усмери на ставке веће вредности које могу да садрже највећу потенцијалну грешку у смислу прецењености. Слично томе, популација се може стратификовати према одређеним карактеристикама које указују на већи ризик од грешке, на пример када се тестира исправка вредности потраживања од купаца, салда се могу стратификовати према старости потраживања.

3. Резултати примењених ревизијских поступака на узорак ставки у оквиру стратума се могу пројектовати на све ставке које чине стратум. Ради доношења закључка о укупној популацији, ревизор треба да узме у обзир ризик материјално погрешног исказа у свим стратумима који чине укупну популацију. На пример, 20% ставки у популацији може да чини до 90% вредности салда рачуна. Ревизор може да одлучи да испитује узорак тих ставки. Према томе, он оцењује резултате узорка и посебно закључује о вредности која чини 90% популације, а посебно о осталих 10% популације (за коју се може користити нови узорак, применити други начин прибављања ревизијског доказа или се тај део може сматрати материјално безначајним).

4. Ако је класа трансакција или салдо рачуна подељен на стратуме, грешка се пројектује за сваки стратум појединачно. Пројектовани погрешни исказ увећан за погрешни исказ који се сматра аномалијом сваког стратума се затим комбинују за сврхе разматрања могућих ефеката погрешног исказа на укупну класу трансакција или салдо рачуна.

#### **Избор на бази пондерисане вредности**

5. Када се врше детаљни тестови, може бити ефикасно да се као јединица узорка одреди индивидуална монетарна вредност садржана у популацији. Пошто је изабрао конкретну монетарну вредност из популације, на пример из салда потраживања од купаца, ревизор затим истражује појединачне ставке, на пример, индивидуална салда која садрже ту монетарну вредност. Овај приступ одређивања јединице узорка обезбеђује да рад ревизије буде усмерен на ставке веће вредности, зато што те ставке имају већу могућност да буду одабране и што услед тога величина узорка може бити мања. Овај приступ се обично користи заједно са систематским методом избора узорка (описаним у Прилогу 4) и најефикаснији је када се врши избор применом насумичног одабира.

#### **Прилог 2**

(видети параграф A8)

#### **Примери фактора који утичу на величину узорка за тест контрола**

Фактори које ревизор разматра приликом одређивања обима ревизијског узорка за тест контрола су ниже наведени. Ови фактори, које треба посматрати заједно, полазе од претпоставке да ревизор не мења природу или време тестирања контрола, или на други начин мења ревизијски приступ у вези са суштинским поступцима као одговор на процењене ризике.

ФАКТОР	УТИЦАЈ НА ВЕЛИЧИНУ УЗОРКА	
1. Повећање обима у коме ревизорова процена ризика обухвата релевантне контроле	Повећање	Што је већи ниво уверавања ревизор жели да прибави на основу оперативне ефективности контроле, његова процена ризика материјално погрешног исказа ће бити нижа, а потребна величина узорка ће бити већа. Када ревизорова процена ризика материјално погрешног исказа на нивоу тврдње укључује очекивања у вези оперативне ефективности контрола, од ревизора се захтева да изврши тестирање контрола. У случају непромењених других околности, што је већи степен поуздавања ревизора у оперативну ефективност контрола већи је обим тестирања контрола (и самим тим повећава се величина узорка).
2. Повећање степена одступања који се сматра прихватљивим	Смањење	Уколико је нижи степен одступања који је ревизор спреман да прихвати, потребан узорак ће бити већи.
3. Повећање степена одступања у популацији која ће бити тестирана	Повећање	Што је већи степен одступања, биће потребан већи узорак који ће ревизору омогућити да донесе разумну оцену о стварном степену одступања. Релевантни фактори за разматрање очекиваног степена одступања укључују ревизорово разумевање пословања (нарочито поступке процене ризика које је предузео да би стекао разумевање интерне контроле), промене особља или интерне контроле, резултате примењених поступака ревизије у ранијим периодима и резултате других поступака ревизије. Очекивани високи степен одступања у контролама обично резултира малим или никаквим смањењем процењеног ризика материјално погрешног исказа.
4. Повећање жељеног нивоа уверавања поводом степена одступања које се може толерисати а да није премашен конкретним степеном одступања у популацији	Повећање	Што је већи степен уверавања који ревизор захтева у вези тога да су резултати узорка у ствари показатељи стварног одступања у оквиру популације, то узорак мора бити већи.
5. Повећање броја јединица узорка у популацији	Занемарљив ефекат	Код великих популација стварна величина популације има мали, или нема никакав утицај на величину узорка. Код малих популација, ревизијско узорковање, као алтернативно средство за прибављање довољног адекватног ревизијског доказа, обично није тако ефикасно.

### Прилог 3

(видети параграф А11)

#### Примери фактора који утичу на величину узорка за детаљне тестове

Фактори које ревизор разматра приликом одређивања обима ревизијског узорка за детаљне тестове су ниже наведени. Ови фактори, које треба посматрати заједно, полазе од претпоставке да ревизор не мења природу или време тестирања контрола, или на други начин мења ревизијски приступ у вези суштинских поступака као одговор на процењене ризике.

ФАКТОР	УТИЦАЈ НА ВЕЛИЧИНУ УЗОРКА	
1. Повећање ревизорове процене ризика материјално погрешног исказа	Повећање	Што је ризик материјално погрешног исказа по процени ревизора већи, потребан је и већи узорак. Ревизорова процена ризика материјално погрешног исказа је под утицајем инхерентног и контролног ризика. На пример, уколико ревизор не изврши тестирање контрола не може умањити процењени



ФАКТОР	УТИЦАЈ НА ВЕЛИЧИНУ УЗОРКА	
		ризик по основу ефективног рада интерних контрола у вези одређене тврдње. Због тога, да би умањио ревизијски ризик до прихватљиво ниског нивоа, ревизор треба да смањи детекциони ризик и да се више ослони на суштинске поступке. Што је више ревизијских доказа потребно прибавити детаљним тестовима (односно снизити ниво детекционог ризика), биће потребан већи узорак.
2. Повећан обим других поступака суштинског испитивања, у вези исте тврдње	Смањење	Ако се ревизор више ослања на друге суштинске поступке (детаљни тестови или суштински аналитички поступци) ради смањења детекционог ризика у вези са класом трансакција или салдом рачуна, биће му мање потребно уверавање које стиче из узорковања, па према томе и узорак може бити мањи.
3. Повећање жељеног нивоа уверавања у погледу тога да материјално погрешан исказ које се може толерисати није премашен конкретним материјално погрешним исказом у популацији	Повећање	Што је већи степен уверавања који ревизор захтева у вези са тим да су резултати узорка у ствари показатељи стварног погрешног исказа у оквиру популације, то узорак мора бити већи.
4. Повећање нивоа погрешног исказа који се може толерисати	Смањење	Што је нижи ниво погрешног исказа који се може толерисати, потребан је већи узорак.
5. Повећање износа погрешног исказа који ревизор очекује да нађе у популацији	Повећање	Што је већи износ погрешног исказа који ревизор очекује да нађе у популацији, потребан је и већи узорак, како би се могао разумно проценити стварни износ погрешног исказа у популацији. Релевантни фактори које ревизор треба да разматра у вези са очекиваним погрешним исказом укључују обим у коме су вредности позиција субјективно одређене, резултате поступака процене ризика, резултате тестирања контрола, резултате поступака ревизије обављених у ранијем периоду и резултате других суштинских поступака.
6. Стратификација популације, где је то примерено	Смањење	Када постоји велики опсег (варијабилност) монетарних износа ставки у популацији, може бити примерено да се ставке сличног износа стратификују односно групишу у посебне подгрупе или стратуме. Када се популација може стратификовати на одговарајући начин, збир величина узорака свих стратума ће обично бити мањи од величине узорка који би био потребан за постизање датог нивоа ризика узорковања, ако би само један узорак био узет из читаве популације.
7. Број јединица узорка у популацији	Занемарљив ефекат	Код великих популација стварна величина популације има мали, или нема никакав утицај на величину узорка. Код малих популација, ревизијско узорковање, као алтернативно средство за прибављање довољног адекватног ревизијског доказа, обично није тако ефикасно.  (Међутим, када се користи узорковање на бази монетарне јединице, повећање монетарне вредности популације резултира повећањем узорак, осим ако тај захтев није неутрализован пропорционалним повећањем нивоа материјалне значајности на нивоу целокупних финансијских

ФАКТОР	УТИЦАЈ НА ВЕЛИЧИНУ УЗОРКА	
		извештаја (и, уколико је то применљиво, нивоа материјалности за одређене класе трансакција, салда рачуна или обелодањивања)).

#### Прилог 4

(видети параграф А13)

#### Методe избора узорка

Постоји велики број метода за избор узорака. Главне методе избора узорка су:

(а) примена компјутерски генерисаних случајних бројева или таблице случајних бројева;

(б) систематски избор, према коме се број ставки у популацији дели са величином узорка, како би се добио интервал узорка, на пример 50, па пошто се одреди полазни број међу првих 50 ставки, онда се одабира свака следећа 50-та ставка. Исто тако, полазна ставка се може одредити случајним избором, а вероватноћа да узорак буде заиста случајан је већа ако се користе компјутерски генерисани случајни бројеви или таблица случајних бројева. Када се користи систематски избор, ревизор треба да се увери да појединачне ставке у оквиру популације нису структуриране тако да интервал узорка одговарају одређеном обрасцу структурирања популације;

(ц) Монетарна вредност узорка је врста избора на бази пондерисане вредности (као што је објашњено у Прилогу 1) где величина узорка, одабир и процена резултата доводи до закључка у монетарним износима;

(д) случајан избор, на основу кога ревизор одређује узорак без одређене структуриране технике. Иако не примењује структуриране технике, ревизор ипак може да избегне било какву познату пристрасност или предвидљивост (на пример, избегавање ставки које је тешко лоцирати, сталан избор или избегавање избора ставки које се налазе на почетку или на крају странице) и да тако обезбеди да свака ставка у популацији има једнаку шансу да буде одабрана. Случајан избор није примерен када се користи статистичко узорковање;

(е) Избор групе ставки укључује избор блока блиских ставки из популације. Такав блок ставки се обично не може користити код статистичког узорковања због тога што је највећи део популације структуриран тако да ставке које се налазе једна иза друге имају исте карактеристике, али различите од карактеристика других ставки у популацији. Иако у одређеним околностима поступак испитивања блока ставки може да буде примерен, таква техника ће тешко бити примерена као техника избора када ревизор на основу узорка намерава да донесе валидне закључке о укупној популацији.

-----

*ISA 500, Ревизијски доказ*

*ISA 320, Материјалност у планирању и спровођењу ревизије, параграф 9.*

*ISA 330, Ревизорски одговор на процењене ризике, параграф 17.*

#### **МЕЂУНАРОДНИ СТАНДАРД РЕВИЗИЈЕ 540 РЕВИЗИЈА РАЧУНОВОДСТВЕНИХ ПРОЦЕНА, УКЉУЧУЈУЋИ РАЧУНОВОДСТВЕНУ ПРОЦЕНУ ФЕР ВРЕДНОСТИ И ПОВЕЗАНА ОБЕЛОДАЊИВАЊА**

(Стандард важи за ревизије финансијских извештаја за периоде који почињу 15. децембра 2009. године, или касније)

#### **САДРЖАЈ**

*Параграф*

#### **Увод**

Делокруг овог ISA 1

Природа рачуноводствених процена 2–4

Датум ступања на снагу 5

#### **Циљ 6**

#### **Дефиниције 7**

#### **Захтеви**

Поступци процене ризика и повезане активности 8–9

Идентификовање и процена ризика материјално погрешних исказа 10–11

Одговори на процењене ризике  
материјално погрешних исказа 12–14

Даљи поступци суштинског испитивања  
као одговор на значајне ризике 15–17

Оцена основаности рачуноводствених процена и  
утврђивање погрешних исказа 18

Обелодањивања у вези са рачуноводственим проценама 18–20

Показатељи могуће пристрасности руководства 21

Писане изјаве 22

Документација 23

### **Примена и остала објашњења**

Природа рачуноводствених процена А1–А11

Поступци процене ризика и повезане активности А12–А44

Идентификовање и процена ризика  
материјално погрешног исказа А45–А51

Одговори на процењене ризике  
материјално погрешних исказа А52–А101

Даљи поступци суштинског испитивања  
као одговор на значајне ризике А102–А115

Оцена основаности рачуноводствених процена и  
утврђивање погрешних исказа А116–А119

Обелодањивања у вези са рачуноводственим  
проценама А120–А123

Показатељи могуће пристрасности руководства А124–А125

Писане изјаве А126–А127

Документација А128

Прилог: Мерење и обелодањивање фер вредности према различитим оквирима финансијског  
извештавања

Међународни стандард ревизије (ISA) 540, *Ревизија рачуноводствених процена, укључујући рачуноводствену процену фер вредности и релевантна обелодањивања* треба тумачити у контексту ISA 200, *Општи циљеви независног ревизора и спровођење ревизије у складу са Међународним стандардима ревизије*.

### **Увод**

#### **Делокруг овог ISA**

1. Овај међународни стандард ревизије (ISA) се бави одговорностима ревизора у вези са рачуноводственим проценама, укључујући рачуноводствене процене фер вредности и релевантна обелодањивања у ревизији финансијских извештаја. Посебна пажња се обраћа на то на који начин треба примењивати ISA 315 (ревидиран) и ISA 330 и друге релевантне Међународне стандарде ревизије у вези са рачуноводственим проценама. Такође садржи захтеве и смернице о погрешним исказима у појединачним рачуноводственим проценама, и показатељима могуће пристрасности руководства.

#### **Природа рачуноводствених процена**

2. Неке ставке из финансијских извештаја се не могу прецизно мерити, већ се могу само процењивати. За потребе овог ISA, те ставке у финансијским извештајима се називају рачуноводствене процене. Природа и поузданост информација које су руководству на располагању за рачуноводствену процену се веома разликују, што утиче на степен непоузданости процене у рачуноводственим проценама. Степен непоузданости процене утиче и на ризик материјално погрешних исказа у рачуноводственим проценама, укључујући њихову подложност намерној или ненамерној пристрасности руководства. (видети параграфе А1–А11)

3. Циљ мерења рачуноводствене процене може зависти од применљивог оквира финансијског извештавања и финансијске ставке о којој се извештава. Циљ мерења за неке рачуноводствене процене је предвиђање исхода једне или више трансакција, догађаја или услова који креирају

потребу за рачуноводственим проценама. За друге рачуноводствене процене, укључујући многе рачуноводствене процене фер вредности, циљ мерења је другачији, и изражен је у виду вредности тренутне трансакције или ставке у финансијском извештају на основу услова важећих на дан мерења, као што је процењена тржишна вредност за посебну врсту имовине или обавеза. На пример, применљиви оквир финансијског извештавања може захтевати мерење фер вредности на основу претпостављене хипотетичке текуће независне трансакције између добро обавештених и вољних страна (које некада називају „учесници на тржишту“ или слично), а не измирење трансакције на неки будући или прошли датум.

4. Разлика између исхода рачуноводствене процене и износа који је првобитно признат или обелодањен у финансијским извештајима, не мора обавезно да указује на постојање погрешног исказа у финансијским извештајима. Ово посебно важи за рачуноводствену процену фер вредности, будући да је сваки исход под утицајем догађаја или услова који су уследили након датима када је мерење процењено за потребе финансијских извештаја.

#### **Датум ступања на снагу**

5. Овај ISA важи за ревизије финансијских извештаја за периоде који почињу 15. децембра 2009. године или касније.

#### **Циљ**

6. Циљ ревизора је прикупи довољно адекватних ревизијских доказа о томе да ли:

(а) су основане (разумне) рачуноводствене процене, укључујући рачуноводствену процену фер вредности, у финансијским извештајима, било да су признате или обелодањене;

(б) су адекватна релевантна обелодањивања у финансијским извештајима, у контексту применљивог оквира финансијског извештавања.

#### **Дефиниције**

7. За потребе Међународних стандарда ревизије наведени појмови имају следеће значење:

(а) Рачуноводствена процена – Апроксимација новчаног износа у одсуству прецизног начина мерења. Овај термин се користи за износ одмерен по фер вредности када постоји неизвесност процене као и за друге износе који захтевају процењивање. У случајевима када се овај ISA користи само за рачуноводствене процене које укључују одмеравање по фер вредности, користи се израз „рачуноводствена процена фер вредности“.

(б) Ревизорова процена или ревизоров распон (процене) – Износ, односно распон износа, изведен из ревизијских доказа за сврхе евалуације процена руководства.

(ц) Несигурност процене – Подложност рачуноводствене процене и сродних обелодањивања инхерентном недостатку прецизности у одмеравању.

(д) Пристрасност руководства – Недостатак неутралности код руководства приликом припремања информација.

(е) Процена руководства – Износ који је одредило руководство као рачуноводствену процену за признавање или обелодањивање у финансијским извештајима.

(ф) Исход рачуноводствене процене – Стварни новчани износ који је настао као исход основних трансакција, догађаја или услова којима се бави рачуноводствена процена.

#### **Захтеви**

##### **Поступци процене ризика и повезане активности**

8. Приликом спровођења поступака процене ризика и повезаних активности како би стекло разумевање о ентитету и његовом окружењу, укључујући и интерну контролу ентитета, у складу са ISA 315 (ревидиран), ревизор треба да стекне разумевање следећих ставки како би обезбедио основу за идентификацију и процену ризика материјално погрешних исказа за рачуноводствене процене: (видети параграф А12)

(а) Захтева применљивог оквира финансијског извештавања значајних за рачуноводствене процене, укључујући и повезана обелодањивања. (видети параграфе А13–А15)

(б) Начина на који руководство идентификује трансакције, догађаје и услове који могу узроковати потребу да рачуноводствене процене буду признате или обелодањене у финансијским извештајима. У стицању овог разумевања, ревизор треба да испита руководство о изменама околности које могу довести до потребе за новим, или ревидирањем постојећих рачуноводствених процена. (видети параграфе А16–А21)

(ц) На који начин руководство врши рачуноводствене процене, и разумевање података на којима се оне заснивају, укључујући: (видети параграфе А22–А23)

- (i) Методе, укључујући, где је то применљиво и моделе, који се користе у вршењу рачуноводствене процене; (видети параграфе А24–А26)
- (ii) Релевантне контроле; (видети параграфе А27–А28)
- (iii) Да ли је руководство користило услуге стручњака; (видети параграфе А29–А30)
- (iv) Кључне претпоставке за рачуноводствене процене; (видети параграфе А31–А36)
- (v) Да ли је извршена или је требало да се изврши измена, у односу на претходни период, метода које се користе за рачуноводствене процене, и ако је то случај, зашто; и (видети параграф А37)
- (vi) Да ли је, и ако јесте, на који начин је руководство извршило процену ефеката несигурности процене. (видети параграф А38)

9. Ревизор треба да прегледа исход рачуноводствених процена које су укључене у финансијске извештаје из претходних периода, или, где је то применљиво, накнадних поновних процена извршених за потребе текућег периода. Природа и обим ревизорове анализе обухвата природу рачуноводствених процена, и да ли су информације које су добијене у овом поступку значајне за идентификовање и процену ризика материјално погрешних исказа рачуноводствених процена у финансијским извештајима за текући период. Међутим, није намера овог прегледа да доводи у питање просуђивања из претходних периода, која су заснована на информацијама које су биле доступне у то време. (видети параграфе А39–А44)

#### **Идентификовање и процена ризика материјално погрешних исказа**

10. Приликом идентификовања и процене ризика материјално погрешних исказа, у складу са ISA 315 (ревидиран), ревизор треба да процени степен несигурности процене повезан са рачуноводственом проценом. (видети параграфе А45–А46)

11. Ревизор треба да утврди да ли, по просуђивању ревизора, било која од ових рачуноводствених процена за које је идентификован висок степен несигурности повећава значајне ризике. (видети параграфе А47–А51)

#### **Одговори на процењене ризике материјално погрешних исказа**

12. На основу процењених ризика материјално погрешних исказа, ревизор треба да одлучи: (видети параграф А52)

(а) Да ли је руководство на адекватан начин применило захтеве применљивог оквира финансијског извештавања који је релевантан за рачуноводствене процене; и (видети параграфе А53–А56)

(б) Да ли су методе за вршење рачуноводствених процена адекватне и да ли се доследно примењују, и да ли измене, ако их има, рачуноводствених процена или метода из претходног периода одговарају датим околностим. (видети параграфе А57–А58)

13. Као одговор на процењене ризике материјално погрешног исказа, у складу са ISA 330, ревизор треба да изврши једну или више радњи које следе у наставку, узимајући у обзир природу рачуноводствене процене: (видети параграфе А59–А61)

(а) Утврди да ли догађаји настали до датума ревизоровог извештаја пружају ревизијске доказе у вези са рачуноводственим проценама. (видети параграфе А62–А67)

(б) Провери на који начин је руководство извршило процену и податке на којим се она заснива. На тај начин, ревизор ће проценити да ли: (видети параграфе А68–А70)

(i) је метод који је коришћен за мерење одговарајући у датим околностима; и (видети параграфе А71–А76)

(ii) су претпоставке које је користило руководство разумне у смислу циљева мерења применљивог оквира финансијског извештавања. (видети параграфе А77–А83)

(ц) Провери оперативну ефективност контрола над начином на који руководство врши рачуноводствене процене, заједно са одговарајућим поступцима суштинског испитивања. (видети параграфе А84–А86)

(д) Осмисли појединачну процену или распон за процењивање појединачне процене руководства. За ову сврху: (видети параграфе А87–А91)

(i) Уколико ревизор користи претпоставке или методе које се разликују од оних које користи руководство, ревизор ће стећи разумевање претпоставки и метода руководства у довољној мери да

утврди да ревизорова појединачна или распон процена узимају у обзир релевантне променљиве и проценити значајне разлике у односу на појединачне процене руководства. (видети параграф A92)

(ii) Уколико ревизор закључи да је адекватно да се користи распон процена, ревизор треба да сузи распон, на основу расположивих ревизијских доказа, док се сви исходи у том делокругу не буду сматрали основаним. (видети параграфе A93–A95)

14. У утврђивању питања идентификованих у параграфу 12 или приликом одговора на процењене ризике материјално погрешних исказа у складу са параграфом 13, ревизор треба да размотри да ли су специјалне вештине или знање у вези са једним или више аспеката рачуноводствених процена, неопходни за прикупљање довољно адекватних ревизијских доказа. (видети параграфе A96–A101)

#### **Даљи поступци суштинског испитивања као одговор на значајне ризике**

##### *Несигурност процене*

15. За рачуноводствене процене које доприносе повећању значајних ризика, поред других поступака суштинског испитивања у складу са захтевима ISA 330, ревизор такође треба да оцени: (видети параграф A102)

(а) На који начин је руководство размотрило алтернативне претпоставке или исходе, и зашто их је одбацило, и на које начине је руководство третирао несигурност процене приликом израде рачуноводствене процене. (видети параграфе A103–A106)

(б) Да ли су значајне претпоставке које користи руководство основане. (видети параграфе A107–A109)

(ц) Намера руководства да спроведе одређене активности као и његова способност да то уради, у ситуацијама где је то значајно за основаност значајних претпоставки које руководство користи или за адекватну примену применљивог оквира финансијског извештавања. (видети параграф A110)

16. Уколико, на основу процене ревизора, руководство није на адекватан начин третирао ефекте несигурности процене у рачуноводственим проценама које доприносе повећању значајних ризика, ревизор треба, уколико сматра да је неопходно, да установи распон помоћу ког процењује основаност рачуноводствених процена. (видети параграфе A111–A112)

##### *Критеријуми за признавање и мерење*

17. За рачуноводствене процене које доприносе значајним ризицима, ревизор треба да прикупи довољно адекватних ревизијских доказа да ли је:

(а) одлука руководства да призна, или не призна, рачуноводствене процене у финансијским извештајима; и (видети параграфе A113–A114)

(б) одабрана мера као основа за рачуноводствене процене (видети параграф A115)

у складу са захтевима применљивог оквира финансијског извештавања.

#### **Оцена основаности рачуноводствених процена и утврђивање погрешних исказа**

18. Ревизор треба да оцени, на основу ревизијских доказа, да ли су рачуноводствене процене у финансијским извештајима основане у контексту применљивог оквира финансијског извештавања, или има погрешних исказа. (видети параграфе A116–A119)

#### **Обелодањивања у вези са рачуноводственим проценама**

19. Ревизор треба да прибави довољно адекватних ревизијских доказа о томе да ли су обелодањивања у финансијским извештајима у вези са рачуноводственим проценама у складу са захтевима применљивог оквира финансијског извештавања. (видети параграфе A120–A121)

20. За рачуноводствене процене које доприносе повећању значајних ризика, ревизор такође треба да процени адекватност обелодањивања повезане несигурности процене у финансијским извештајима у контексту применљивог оквира финансијског извештавања. (видети параграфе A122–A123)

#### **Показатељи могуће пристрасности руководства**

21. Ревизор треба да прегледа просуђивања и одлуке руководства приликом израде рачуноводствених процена како би установио да ли постоје показатељи могуће пристрасности руководства. Показатељи могуће пристрасности руководства сами по себи не представљају погрешне исказе за потребе доношења закључака о основаности појединачних рачуноводствених процена. (видети параграфе A124–A125)

#### **Писане изјаве**

22. Ревизор треба од руководства и, где је то применљиво, лица овлашћених за управљање да добије писане изјаве о томе да ли сматрају да су значајне претпоставке коришћене у изради рачуноводствених процена основане. (видети параграфе А126–А127)

#### **Документација**

23. Ревизор треба да укључи у ревизијску документацију:

(а) Основу за закључке ревизора о основаности рачуноводствених процена које доприносе повећању значајног ризика, и њиховог обелодањивања; и

(б) Показатеље могуће пристрасности руководства, уколико постоје. (видети параграф А128)

\* \* \*

#### **Примена и остала објашњења**

##### **Природа рачуноводствених процена** (видети параграф 2)

А1. Због инхерентних несигурности у пословним активностима, неке ставке из финансијских извештаја могу само бити процењене. Такође, посебне карактеристике средстава, обавезе или дела капитала, или основа или метода мерења које су прописане оквиром финансијског извештавања, могу довести до потребе да се уради процена ставке из финансијског извештаја. Неки оквири финансијског извештавања прописују посебне методе мерења и обелодањивања која су неопходна у финансијским извештајима, док су други оквири финансијског извештавања мање одређени. У прилогу овог ISA се говори о мерењу фер вредности и обелодањивањима у различитим оквирима финансијског извештавања.

А2. Неке рачуноводствене процене укључују релативно низак ниво несигурности и могу да доведу до мањих ризика материјално погрешних исказа, на пример:

- Рачуноводствене процене у ентитетима које имају пословне активности које нису комплексне.
- Рачуноводствене процене које се често врше и ажурирају јер се односе на уобичајене трансакције.
- Рачуноводствене процене које су засноване на подацима који су на располагању, као што су објављени подаци о каматној стопи или цени хартија од вредности. Ти подаци се некада, у контексту рачуноводствене процене фер вредности називају „познати“ или „уочљиви“ подаци.
- Рачуноводствена процена фер вредности где је метод мерења који је прописан применљивим оквиром финансијског извештавања, једноставан и лако се примењује на имовину или обавезу за коју је обавезно мерење фер вредности.
- Рачуноводствена процена фер вредности где је модел мерења рачуноводствене процене добро познат или опште прихваћен, под условом да су претпоставке или улазни подаци познати.

А3. За неке рачуноводствене процене може, међутим, постојати релативно висок ниво несигурности процене, посебно кад се заснивају на значајним претпоставкама, на пример:

- Рачуноводствене процене које су повезане са исходом судских спорова.
- Рачуноводствена процена фер вредности за деривате финансијских инструмената којима се не тргује јавно.
- Рачуноводствена процена фер вредности за коју се користи високо специјализовани модел или за коју нема претпоставки или улазних података који су познати на тржишту.

А4. Степен несигурности процене варира у зависности од природе рачуноводствене процене, обима у ком постоји опште прихваћен метод или модел који се користи за рачуноводствене процене, и субјективности претпоставки које се користе за израду рачуноводствене процене. У неким случајевима, несигурност процене повезана са рачуноводственом проценом може бити тако велика да нису задовољени критеријуми признавања применљивог оквира финансијског извештавања и рачуноводствена процена не може бити извршена.

А5. Не јавља се несигурност процене код свих ставки у финансијском извештају за које је неопходно мерење фер вредности. На пример, ово може бити случај са неким ставкама у финансијском извештају где постоји активно или отворено тржиште које пружа спремне и поуздане информације о ценама по којима се врше трансакције, а у том случају постојање објављене цена је најбољи ревизијски доказ у вези са фер вредношћу. Међутим, несигурност процене може постојати чак и кад су метод процене и подаци јасно дефинисани. На пример, процењивање хартија од вредности које се котирају на активном и отвореном тржишту по познатим тржишним ценама може захтевати прилагођавање уколико је портфолио врло значајан у односу на тржиште или постоји

ограничење утрживости. Такође, општи економски услови у неком периоду, на пример, ликвидност на одређеном тржишту могу утицати на несигурност процене.

A6. Додатни примери ситуација где могу бити неопходне рачуноводствене процене, осим рачуноводствене процене фер вредности, обухватају:

- Исправку вредности сумњивих и спорних рачуна.
- Застарелост залиха.
- Обавезе по основу гаранције.
- Метод амортизације или век трајања имовине.
- Исправка књиговодствене вредности инвестиција када постоји несигурност у погледу надокнадивости.
- Исход дугорочних уговора.
- Трошкове по основу судских поравнања и пресуда.

A7. Додатни примери ситуација кад рачуноводствене процене фер вредности могу бити неопходне су:

- Комплексни финансијски инструменти, којима се не тргује на активном и отвореном тржишту.
- Плаћања по основу акција.
- Имовина и опрема која се држи ради отуђења.
- Одређена имовина или обавезе стечене у пословној комбинацији, укључујући гудвил и нематеријална средства.
- Трансакције, укључујући размену средстава или обавеза између независних странака без новчаних накнада, на пример, неновчана размена фабричких зграда које се користе за различите линије пословања.

A8. Процена обухвата просуђивање на основу информација расположивих у време припреме финансијских извештаја. За многе рачуноводствене процене, ово обухвата доношење претпоставки о питањима која су неизвесна у време процењивања. Ревизор није одговоран за предвиђање будућих услова, трансакција или догађаја који би, да су били познати у време ревизије, могли имати значајан утицај на поступке руководства или претпоставке које је руководство користило.

#### *Пристрасност руководства*

A9. Оквири финансијског извештавања често позивају на неутралност, то јест одсуство пристрасности. Рачуноводствене процене су непрецизне, а могу међутим бити под утицајем просуђивања руководства. То просуђивање може да укључује намерну или ненамерну пристрасност (на пример, као резултат мотивације да се постигне жељени резултат). Подложност рачуноводствене процене на пристрасност руководства се повећава услед субјективности која је укључена у израду. Ненамерна пристрасност руководства и потенцијал за намерну пристрасност руководства су инхерентни у субјективним одлукама које су често неопходне приликом израде рачуноводствених процена. За ревизије које се настављају, показатељи могуће пристрасности руководства која је идентификована током ревизије претходних периода, утичу на планирање и идентификовање ризика и поступака процењивања које ревизор врши за текући период.

A10. Пристрасност руководства на нивоу рачуна некад може бити тешко уочљива. Може бити уочљива када се посматра у контексту групе рачуноводствених процена или свих рачуноводствених процена, или уколико се посматра током већег броја рачуноводствених периода. Иако је неки облик пристрасности руководства инхерентан у субјективним одлукама, у тим просуђивањима не мора постојати намера руководства да наведе на погрешан закључак кориснике финансијских извештаја. У случајевима где, међутим, постоји намера да се наведе на погрешан закључак, пристрасност руководства је по својој природи криминална радња.

#### *Разматрања која су специфична за ентитете у јавном сектору*

A11. Ентитети у јавном сектору могу имати значајан обим специјализованих средстава за које не постоје спремни и поуздани извори информација за потребе мерења фер вредности или друге основе тренутне вредности, или комбинације обе. Често специјализована имовина не генерише токове готовине и нема активно тржиште. Мерење фер вредности обично захтева процену и може бити комплексно, а у неким ретким случајевима може бити у потпуности немогуће.

**Поступци процене ризика и повезане активности** (видети параграф 8)



A12. Поступци процене ризика и повезане активности које се захтевају параграфом 8 овог ISA помажу ревизору да установи очекивање у вези са природом и врстом рачуноводствених процена које ентитет може имати. Примарно разматрање ревизора је питање да ли је стечено разумевање довољно за сврхе идентификовања и процене ризика материјално погрешних исказа у вези са рачуноводственим проценама, као планирање природе, времена и обима даљих ревизијских поступака.

*Стицање разумевања о захтевима применљивог оквира финансијског извештавања (видети параграф 8(а))*

A13. Стицање разумевања о захтевима применљивог оквира финансијског извештавања помаже ревизору да утврди да ли, на пример:

- Прописује одређене услове за признавање, или методе за мерење, рачуноводствених процена.
- Назначава одређене услове који дозвољавају или захтевају мерење фер вредности, на пример, на основу намере руководства да спроведу одређене поступке у погледу имовине или обавеза.
- Одређује обавезна или дозвољена обелодањивања.

Стицање разумевања такође даје ревизору основу за разговор са руководством о начину на који је руководство применило захтеве у погледу рачуноводствених процена, и утврђивање да ли су адекватно примењени.

A14. Оквири финансијског извештавања могу пружити смернице руководству за утврђивање појединачних процена у случајевима где постоји алтернатива. Неки оквири финансијског извештавања, на пример, налажу да изабране појединачна процене одражава просуђивање руководства о највероватнијем исходу. Други могу да налажу коришћење дисконтоване вероватноћом пондерисане очекиване вредности. У неким случајевима, руководство може бити у могућности да директно изврши појединачне процене. У другим случајевима, руководство може бити у могућности да изврши поуздане појединачне процене тек након разматрања алтернативних претпоставки или исхода на основу којих је у могућности да утврди појединачне процене.

A15. Оквири финансијског извештавања могу захтевати обелодањивање информација које се тичу значајних претпоставки, на које је рачуноводствена процена посебно осетљива. Такође, када постоји висок ниво несигурности процене, неки оквири финансијског извештавања не дозвољавају признавање рачуноводствене процене у финансијским извештајима, али могу бити неопходна одређена обелодањивања у напоменама у финансијским извештајима.

*Стицање разумевања о начину на који руководство идентификује потребу за рачуноводственим проценама (видети параграф 8(б))*

A16. Припрема финансијских извештаја обухвата одлуку руководства о томе да ли трансакције, догађаји или услови стварају потребу за рачуноводственом проценом, и да су све рачуноводствене процене признате, одмерене и обелодањене у финансијским извештајима, у складу са применљивим оквиром финансијског извештавања.

A17. Руководство идентификује трансакције, догађаје или услове који узрокују потребу за рачуноводственом проценом углавном базирајући се на:

- Знању руководства о пословању ентитета и привредној грани у којој послује.
- Знању руководства о примени пословних стратегија у текућем периоду.
- Где је то применљиво, кумулативном искуству руководства у припреми финансијских извештаја ентитета у претходним периодима.

У таквим случајевима, ревизор може стећи разумевање о начину на који руководство идентификује потребу за рачуноводственим проценама, првенствено кроз испитивање руководства. У другим ситуацијама, где је процес руковођења више структурисан, на пример, када руководство има функцију управљање ризиком, ревизор може извршити поступке процене ризика који су усмерени на методе и праксу коју користи руководство за периодично разматрање околности које узрокују неопходност рачуноводствених процена и поновних процена рачуноводствених процена. Често је врло важно да се размотри комплетност рачуноводствених процена, посебно рачуноводствених процена које се тичу обавеза.

A18. Ревизорово разумевање ентитета и његовог окружења, које је стечено током обављања поступака процене ризика, заједно са другим ревизијским доказима прибављеним током трајања ревизије, помажу ревизору у уочавању околности, или промена околности, које могу повећати потребу за рачуноводственим проценама.

A19. Испитивања руководства о променама околности могу да обухватају, на пример, испитивања о томе да ли:

- ентитет учествује у новим врстама трансакција које могу да захтевају рачуноводствене процене.
- су се променили услови трансакција које захтевају рачуноводствене процене.
- су се промениле рачуноводствене политике у вези са рачуноводственим проценама, као резултат промена захтева применљивог оквира финансијског извештавања или на неки други начин.
- су се десиле регулаторне или друге промене које су ван контроле руководства а које могу захтевати да руководство ревидира, или изврши нове рачуноводствене процене.
- су се појавили нови услови или догађаји који могу допринети потреби за новим или ревидираним рачуноводственим проценама.

A20. Током ревизије, ревизор може уочити трансакције, догађаје или услове који узрокују потребу за рачуноводственим проценама а које руководство није уочило. У ISA 315 (ревидиран) се говори о околностима у којима ревизор идентификује ризике материјално погрешног исказа које руководство није идентификовало, укључујући утврђивање да ли постоји значајан недостатак у интерној контроли у односу на поступке процене ризика ентитета.

Разматрања која су специфична за мање ентитете

A21. Стицање разумевања о мањима ентитетима је често мање сложено јер су њихове пословне активности често ограничене и трансакције су мање сложене. Такође, често једна особа, на пример власник – руководиоца, идентификује потребу за рачуноводственом проценом и ревизор може фокусирати своје испитивање у складу са овим.

*Стицање разумевања на који начин руководство врши рачуноводствену процену (видети параграф 8(ц))*

A22. Припрема финансијских извештаја често захтева да руководство а установи поступке финансијског извештавања за израду рачуноводствених процена, укључујући и одговарајуће интерне контроле. Ти поступци укључују следеће:

- Одабир одговарајућих рачуноводствених политика и прописивање поступака процене, укључујући одговарајуће методе процене или вредновања, као и где је то применљиво, релевантне моделе.
- Осмишљавање или идентификовање релевантних података и претпоставки које утичу на рачуноводствене процене.
- Периодично разматрање околности које доприносе рачуноводственим проценама или поновним проценама рачуноводствених процена.

A23. Питања која ревизор може размотрити приликом стицања разумевања о начину на који руководство врши рачуноводствене процене укључују, на пример:

- Врсте рачуна или трансакција на које се рачуноводствене процене односе (на пример, да ли рачуноводствене процене проистичу из рутинских и понављајућих трансакција или нерутинских и неуобичајених трансакција).
- Да ли је, и на који начин, руководство користило признате технике мерења за израду одређених врста рачуноводствених процена.
- Да ли су рачуноводствене процене вршене на основу података који су били на располагању на одређени датум, и ако јесу, да ли је и на који начин руководство узело у обзир ефекте догађаја, трансакција и промена околности које су се десиле између тог датума и краја периода.

Метод мерења, укључујући коришћење модела (видети параграф 8(ц)(i))

A24. У неким случајевима, применљиви оквир финансијског извештавања може прописивати одређени метод који треба да се користи приликом мерења процене фер вредности. У многим случајевима, међутим, применљиви оквир финансијског извештавања не прописује метод мерења, или може наводити алтернативне методе мерења.

A25. Уколико применљиви оквир финансијског извештавања не прописује посебан метод који треба да се користи у одређеним околностима, питања која ревизор може да размотри приликом стицања разумевања метода или, где је то применљиво, модела, који се користи за израду рачуноводствених процена обухватају, на пример:

- Начин на који је руководство размотрило природу имовине или обавезе која се процењује приликом одабира одређене методе.

- Да ли ентитет послује у одређеној грани или окружењу у којима се те методе обично користе за израду одређене врсте рачуноводствених процена.

A26. Могу постојати већи ризици материјално погрешних исказа, на пример, у ситуацијама када је руководство интерно развило модел који се користи за израду рачуноводствених процена или одступа од модела који се обично користи у конкретној грани или окружењу.

Значајне контроле (видети параграф 8(ц)(ii))

A27. Питања која ревизор може размотрити приликом стицања разумевања значајних контрола укључују, на пример, искуство и компетентност лица која врше рачуноводствене процене, и контроле које су са тим повезане:

- На који начин руководство утврђује потпуност, релевантност и тачност података који се користе за рачуноводствене процене.

- Преглед и одобравање рачуноводствених процена, укључујући претпоставке или улазне податке који се користе за њихову израду, од стране одговарајућег нивоа руководства и, где је то применљиво, лица овлашћених за управљање.

- Раздвајање дужности између лица која спроводе дотичне трансакције ентитета и лица одговорних за рачуноводствене процене, укључујући и да ли додела одговорности на адекватан начин узима у обзир природу ентитета и његових производа и услуга (на пример, у случају великих финансијских институција, релевантно раздвајање дужности може обухватати независну функцију која је одговорна за процену и вредновање фер вредности цена финансијских производа ентитета, у којој ради кадар чији личне зараде нису повезане са тим производима).

A28. Друге контроле могу бити значајне за израду рачуноводствених процена у зависности од околности. На пример, уколико ентитет користи специфичне моделе за израду рачуноводствених процена, руководство може применити одређене политике и процедуре на те моделе. Значајне контроле могу да обухватају оне које се, на пример, користе за:

- Осмишљавање и развој, или одабир, посебног модела за посебну намену.
- Употребу модела.
- Одржавање и периодично потврђивање интегритета модела.

Коришћење стручњака од стране руководства (видети параграф 8(ц)(iii))

A29. Руководство може имати, или ентитет може запослити појединце, који поседују искуство и компетентност који су неопходни како би се извршиле неопходне појединачне процене. У неким случајевима, међутим, руководство мора да ангажује стручњаке за израду или помоћ у изради процена. Ова потреба се може јавити услед, на пример:

- Специјализоване природе питања за које је неопходно извршити процену, на пример, мерење минералних резерви или резерви угљоводоника у прерађивачкој индустрији.

- Техничке природе модела који су неопходни како би се задовољи релевантни захтеви применљивих оквира финансијског извештавања, што може бити случај са одређеним мерењима по фер вредности.

- Необична и неуобичајена природа услова, трансакција или догађаја за које је потребна рачуноводствена процена.

Разматрања која су специфична за мање ентитете

A30. У мањим ентитетима, околности у којима су неопходне рачуноводствене процене су често такве да је власник – руководилац способан да изврши неопходну појединачну процену. У неким случајевима, међутим, неопходно је ангажовање стручњака. Разговор са власником – руководиоцем у почетним фазама ревизијског поступка о природи свих рачуноводствених процена, потпуности неопходних рачуноводствених процена, и адекватности поступка процене могу помоћи власнику – руководиоцу да утврди да ли је неопходно ангажовати стручњака.

Претпоставке (видети параграф 8(ц)(iv))

A31. Претпоставке су интегрални делови рачуноводствених процена. Питања која ревизор може да размотри приликом стицања разумевања о претпоставкама на којима се заснивају рачуноводствене процене, обухватају, на пример:

- Природу претпоставки, укључујући које претпоставке ће највероватније бити значајне претпоставке.
- На који начин руководство процењује да ли су претпоставке релевантне и потпуне (то јест да су све значајне променљиве узете у обзир).
- Где је то применљиво, на који начин руководство утврђује да су претпоставке које се користе интерно доследне.
- Да ли се претпоставке односе на питања која су под контролом руководства (на пример, претпоставке о програму сервисирања и одржавања могу да утичу на процену века трајања имовине), и усклађености са пословним плановима ентитета и екстерним окружењем, или питањима која нису под њиховом контролом (на пример, претпоставке о каматним стопама, стопи смртности, потенцијалним правним или законским поступцима, променљивост и временски распоред будућих токова готовине).
- Природу и обим документације, ако је има, којом се потврђују претпоставке.

Претпоставке може постављати или идентификовати стручњак да би помагао руководству у изради рачуноводствених процена. Уколико такве претпоставке користи руководство онда оне постају претпоставке руководства.

A32. У неким случајевима, претпоставке се могу називати улазним елементима (инпутима), на пример, када руководство користи модел за израду рачуноводствених процена, мада се израз улазни елементи може такође користити за податке на које се примењују одређене претпоставке.

A33. Руководство може поткрепити претпоставке различитим врстама информација добијених из интерних и екстерних извора, чија релевантност и поузданост се могу разликовати. У неким случајевима, претпоставка се може поуздано заснивати на применљивим информацијама из екстерних извора (на пример, објављене каматне стопе или други статистички подаци) или интерних извора (на пример, историјске информације или претходно искуство ентитета). У другим случајевима, претпоставка може бити субјективнија, на пример, када ентитет нема искуства или екстерне изворе у које се може поуздати.

A34. У случају рачуноводствене процене фер вредности, претпоставке одражавају, или су у складу са оним, што би информисане, вољне стране у независној трансакцији (некад се називају „учесници на тржишту“ или слично) користиле у одређивању фер вредности приликом размене имовине или измирења обавеза. Конкретне претпоставке ће се такође разликовати у зависности од карактеристика имовине или обавезе која се вреднује, или метода који се користи за вредновање (на пример, тржишни приступ, или приходовни приступ) и захтева применљивог оквира финансијског извештавања.

A35. У зависности од рачуноводствене процене фер вредности, претпоставке или инпути се могу разликовати у смислу извора или основа, на следеће начине:

(а) Оне које одражавају шта би учесници на тржишту користили у одређивању цене имовине или обавезе а која се заснива на тржишним подацима добијеним из извора који су независни од извештајног ентитета (некада се називају „познати“ или „уочљиви“ инпути или слично).

(б) Оне које одражавају просуђивање самог ентитета о томе које би претпоставке учесници на тржишту користили у одређивању цене имовине или обавезе а која се заснива на најбољим расположивим информацијама у датим околностима (некада се називају „непознати“ или „неуочљиви“ инпути или слично).

У пракси, међутим, разлика између (а) и (б) није увек тако очигледна. Такође, може бити неопходно да руководство одабере од одређеног броја различитих претпоставки које користе различити учесници на тржишту.

A36. Обим субјективности, као што је на пример да ли је претпоставка или инпут познат, утиче на степен несигурности процене а самим тим и на ревизорову процену ризика материјално погрешног исказа за одређену рачуноводствену процену.

Промене у методима израде рачуноводствених процена (видети параграф 8(ц)(v))

A37. Приликом процене начина на који руководство врши рачуноводствене процене, ревизор треба да разуме да ли је било или требало да буде промена у методама за израду рачуноводствених процена у односу на претходни период. Конкретна метода процене се може променити као одговор на промене у окружењу или промене околности које утичу на ентитет или промене захтева применљивог оквира финансијског извештавања. Уколико је руководство променило метод за израду рачуноводствене процене, важно је да руководство може да покаже да је нова метода адекватнија, или да представља одговор на релевантне промене. На пример,

уколико руководство измени основу за рачуноводствене процене и уместо тржишног приступа користи модел, ревизор треба да испита да ли су претпоставке руководства о тржишту основане у светлу одређених економских услова.

Несигурност процене (видети параграф 8(ц)(vi))

A38. Питања која ревизор може размотрити приликом стицања разумевања о томе да ли је, и ако јесте, на који начин руководство проценило утицаје несигурности процене, обухватају, на пример:

- Да ли је, и ако је то случај, на који начин је руководство размотрило претпоставке или исходе, на пример, вршењем анализе осетљивости да би утврдио утицај промена у претпоставкама на рачуноводствену процену.
- На који начин руководство одређује рачуноводствену процену када анализа указује на већи број могућих исхода.
- Да ли руководство прати исход рачуноводствених процена које су извршене у претходном периоду, и да ли је руководство на адекватан начин одговорило на исход поступка надзора.

*Преглед рачуноводствених процена из претходног периода* (видети параграф 9)

A39. Исход рачуноводствене процене се често разликује од рачуноводствене процене која је призната у финансијским извештајима за претходни период. Спровођењем поступака процене ризика ради идентификовања и разумевања разлога тих разлика, ревизор може прибавити:

- Информације о ефективности поступка процене коју је извршило руководство за претходни период, на основу чега ревизор може донети суд о вероватној ефективности процеса који примењује руководство.
- Ревизијске доказе који су значајни за поновну процену у текућем периоду, или за рачуноводствене процене у претходним периоду.
- Ревизијске доказе о питањима, као што је несигурност процене, за које се у неким ситуацијама захтева обелодањивање у финансијским извештајима.

A40. Преглед рачуноводствених процена за претходни период може такође помоћи ревизору, у текућем периоду, да идентификује околности или услове који повећавају подложност рачуноводствених процена, или указују на присуство, пристрасности руководства. Професионални скептицизам ревизора помаже приликом идентификовања таквих околности или услова у утврђивању природе, времена и обима даљих ревизијских поступака.

A41. Ретроспективни преглед просуђивања и претпоставки руководства које се тичу значајних рачуноводствених процена се такође захтева у складу са ISA 240. Тај преглед се обавља као део захтева да ревизор осмисли и спроведе поступке прегледа рачуноводствених процена ради идентификовања могуће пристрасности која може да представља ризик материјално погрешног исказа услед криминалне радње, односно као одговор на ризик заобилажења контрола од стране руководства. Као практично питање, ревизоров преглед рачуноводствених процена за претходни период као поступак процене ризика, у складу са овим ISA, може бити спроведено заједно са прегледом који се захтева у складу са ISA 240.

A42. Ревизор може просудити да је неопходан детаљнији преглед за оне рачуноводствене процене за које је, током ревизије претходног периода, идентификован висок степен несигурности процене, или за оне рачуноводствене процене које су се значајно промениле у односу на претходни период. Са друге стране, на пример, за рачуноводствене процене које се односе на евидентирања рутинских и трансакција које се понављају, ревизор може просудити да је примена аналитичких поступака као поступака процене ризика довољна за потребе прегледа.

A43. Што се тиче рачуноводствене процене фер вредности и других рачуноводствених процена заснованих на постојећим околностима на датум мерења, може постојати разлика између износа фер вредности који је признат у финансијским извештајима за претходни период и исхода или износа који је поново процењен за потребе текућег периода. Разлог за ово је чињеница да је циљ мерења за такве рачуноводствене процене препознавање вредности у одређеном временском тренутку, а која се може значајно и брзо променити како се мења окружење у ком послује ентитет. Ревизор зато може усмерити преглед на прибављање информација које су релевантне за идентификовање и процену ризика материјално погрешних исказа. На пример, у неким случајевима, стицање разумевања о променама претпоставки учесника на тржишту које су утицале на исход рачуноводствених процена за претходни период, највероватније неће пружити информације релевантне за потребе ревизије. У том случају, ревизорово разумевање исхода рачуноводствених процена фер вредности за претходни период може више бити усмерена ка разумевању ефикасности претходних поступака процене, то јест претходних резултата

руководства, на основу ког ревизор може просудити која је вероватна ефективност текућих поступака руководства.

A44. Разлика између исхода рачуноводствене процене и износа признатог у финансијским извештајима за претходни период, не представља сама по себи погрешан исказ у финансијским извештајима за претходни период. Међутим, то може бити случај уколико, на пример, разлика потиче од информације која је била на располагању руководству у тренутку финализирања финансијских извештаја за претходни период, или за коју се основано може очекивати да је прибављена и узета у обзир приликом припреме финансијских извештаја. Многи оквири финансијског извештавања садрже смернице за разликовање између промена у рачуноводственим проценама које представљају погрешне исказе и промена које то нису, и адекватну примену неопходног рачуноводственог поступка.

#### **Идентификовање и процена ризика материјално погрешног исказа**

*Несигурност процене* (видети параграф 10)

A45. Степен несигурности процене која се доводи у везу са рачуноводственом проценом може бити под утицајем фактора као што су:

- Обим у ком рачуноводствена процена зависи од просуђивања.
- Осетљивост рачуноводствене процене на промене у претпоставкама.
- Постојање признатих техника мерења које могу да умање несигурност процене (иако субјективност претпоставки које се користе као инпуту могу допринети повећању несигурности процене).
- Дужина периода за који се врши предвиђање, и значај података који су добијени на основу прошлих догађаја за предвиђања будућих догађаја.
- Распољивост поузданих података из екстерних извора.
- Обим у ком се рачуноводствене процене заснивају на познатим односно уочљивим инпутима.

Степен несигурности процене који се повезује са рачуноводственом проценом може утицати на подложност процене на пристрасност.

A46. Питања која ревизор разматра приликом процене ризика материјално погрешног исказа могу обухватати:

- Стварну или очекивану величину рачуноводствене процене.
- Евидентирани износ рачуноводствене процене (то јест појединачне процене руководства) у односу на износ за који ревизор очекује да ће бити евидентиран.
- Да ли је руководство користило рад стручњака у изради рачуноводствене процене.
- Исход прегледа рачуноводствених процена за претходне периоде.

*Висок степен несигурности процене и значајни ризици* (видети параграф 11)

A47. Примери рачуноводствених процена које могу имати висок степен несигурности процене укључују следеће:

- Рачуноводствене процене које се у великој мери ослањају на просуђивање, на пример, просуђивања о исходу судских процеса који су у току или износа и времена будућих токова готовине који зависе од неизвесних догађаја током више будућих година.
- Рачуноводствене процене за које нису коришћене признате технике мерења.
- Рачуноводствене процене где резултати ревизоровог прегледа сличних рачуноводствених процена у финансијским извештајима за претходни период, указују на постојање значајне разлике између оригиналних рачуноводствених процена и стварног исхода.
- Рачуноводствена процена фер вредности за коју се користи високо специјализовани модел развијен за потребе ентитета или за коју не постоје познати улазни елементи (инпуту).

A48. Наизглед нематеријална рачуноводствена процена може имати потенцијал да узрокује материјално погрешан исказ услед несигурности процене која се повезује са том проценом; то јест висина износа који је признат или обелодањен у финансијским извештајима за рачуноводствену процену можда није адекватан показатељ несигурности процене.

A49. У неким околностима, несигурност процене је тако висока да се не може извршити основана рачуноводствена процена. Применљиви оквир финансијског извештавања може, зато,

зобрањивати признавање такве ставке у финансијским извештајима, или њено мерење по фер вредности. У таквим случајевима, значајни ризици се односе не само на питање да ли рачуноводствена процена треба да буде призната, или да ли треба да се мери фер вредност, већ и на адекватност обелодањивања. У вези са таквим рачуноводственим проценама, применљиви оквир финансијског извештавања може захтевати обелодањивање рачуноводствених процена као и високе несигурности процене која се доводи у везу са њима (видети параграфе А120–А123).

А50. Уколико ревизор утврди да рачуноводствена процена доприноси повећању значајног ризика, ревизор треба да стекне разумевање контрола ентитета, укључујући контролне активности.

А51. У неким случајевима, несигурност процене у рачуноводственој процени може изазвати сумњу у сталност пословања ентитета. У ISA 570 (ревидиран) су дати захтеви и смернице у вези са таквим ситуацијама.

**Одговори на процењене ризике материјално погрешних исказа** (видети параграф 12)

А52. ISA 330 захтева да ревизор осмисли и спроведе ревизијске поступке чија је природа, време и обим одговор на процењене ризике материјално погрешног исказа у вези са рачуноводственим проценама како на нивоу финансијског извештаја тако и на нивоу тврдње. Параграфи А53–А115 се фокусирају на конкретне одговоре искључиво на нивоу тврдње.

*Примена захтева применљивог оквира финансијског извештавања* (видети параграф 12(а))

А53. Многи оквири финансијског извештавања прописују одређене услове за признавање рачуноводствених процена и назначавају методе за њихову израду и захтеве обелодањивања. Ти захтеви могу бити сложени и захтевати примену просуђивања. На основу разумевања стеченог приликом спровођења поступака процене ризика, захтеви применљивог оквира финансијског извештавања могу бити подложни погрешној примени или различитим тумачењима постају центар пажње ревизора.

А54. Утврђивање да ли је руководство на прави начин применило захтеве применљивог оквира финансијског извештавања се заснива једним делом на ревизоровом разумевању ентитета и његовог окружења. На пример, мерење фер вредности неких ставки, као што је нематеријална имовина стечена у пословној комбинацији, може да обухвата посебна разматрања која су под утицајем природе ентитета и његовог пословања.

А55. У неким ситуацијама, додатни ревизијски поступци, као што је инспекција тренутног физичког стања имовине од стране ревизора, могу бити неопходни да се утврди да ли је руководство на адекватан начин применило захтеве применљивог оквира финансијског извештавања.

А56. Примена захтева применљивог оквира финансијског извештавања захтева од руководства да размотри промене у окружењу или околностима које утичу на ентитет. На пример, увођење активног тржишта за одређену класу имовине или обавеза може указивати да примена дисконтованих токова готовине за процену фер вредности такве имовине или обавеза није више прихватљива.

*Доследност метода и основа за промене* (видети параграф 12(б))

А57. Ревизорово разматрање промена рачуноводствених процена, или метода које су се користиле у претходном периоду, је важно јер промена која није заснована на променама околности или новим информацијама се сматра дискутабилном. Дискутабилне промене у рачуноводственој процени резултирају недоследним финансијским извештајима током времена и могу повећати број погрешних исказа у финансијским извештајима или бити показатељ могуће пристрасности руководства.

А58. Руководство често може да изнесе добре разлоге за промене рачуноводствених процена или метода за израду рачуноводствених процена од једног до другог периода на основу промена околности. Разматрање шта представља добар разлог, или је адекватно као подршка за тврдњу руководства да је дошло до промене у околностима која узрокује промену рачуноводствене процене или методе за израду рачуноводствене процене, је предмет просуђивања.

*Одговори на процењене ризике материјално погрешног исказа* (видети параграф 13)

А59. Ревизорова одлука о томе који одговор, појединачно или у комбинацији, из параграфа 13, да искористи како би одговорио на ризике материјално погрешног исказа, може бити под утицајем питања као што су:

- Природа рачуноводствене процене, укључујући и да ли се јавља услед уобичајених или неуобичајених трансакција.
- Да ли се очекује да поступци на ефикасан начин омогуће ревизору да прибави довољно адекватних ревизијских доказа.

- Процењен ризик материјално погрешног исказа, укључујући и да ли процењени ризик представља значајан ризик.

A60. На пример, приликом процене разумности исправке вредности сумњивих и спорних потраживања, ефикасан поступак који ревизор може користити је преглед накнадне наплате потраживања у комбинацији са другим поступцима. У случајевима када је висок степен несигурности процене у вези са рачуноводственом проценом, за на пример, рачуноводствену процену која се заснива на власничком моделу за који не постоје уочљиви улазни елементи, може бити неопходна комбинација више одговора на процењене ризике из параграфа 13 како би се прикупило довољно адекватних ревизијских доказа.

A61. Додатна упутства у којима се описују околности у којима може бити адекватан сваки од одговора су дата у параграфима А62–А95.

Догађаји настали до датума ревизоровог извештаја (видети параграф 13(а))

A62. Утврђивање да ли догађаји настали до датума ревизоровог извештаја пружају ревизијске доказе о рачуноводственој процени и могу бити адекватан одговор када се очекује да ти догађаји:

- Настану; и
- Пруже ревизијске доказе којима потврђује или оповргавају рачуноводствену процену.

A63. Догађаји настали до датума ревизоровог извештаја могу некада пружити довољно адекватних ревизијских доказа о рачуноводственој процени. На пример, продаја комплетних залиха застарелог производа убрзо након краја периода, може пружити ревизијске доказе у вези са проценом нето оствариве вредности. У таквим случајевима, може се јавити потреба за додатним ревизијским поступцима у вези са рачуноводственом проценом, под условом да је прибављено довољно адекватних ревизијских доказа о тим догађајима.

A64. За неке рачуноводствене процене, велика је вероватноћа да ће догађаји настали до датума ревизоровог извештаја пружити ревизијске доказе о рачуноводственој процени. На пример, услови или догађаји у вези са рачуноводственим проценама могу наступити само током дужег временског периода. Такође, због циља мерења рачуноводствене процене фер вредности, информације након краја периода не морају да одражавају догађаје или услове који су постојали на датум биланса стања, и стога не морају бити релевантни за мерење рачуноводствене процене фер вредности. У параграфу 13 се идентификују други одговори на ризик материјално погрешног исказа које ревизор може да користи.

A65. У неким случајевима, догађаји који противурече рачуноводственим проценама могу да указују да руководство има неефикасне поступке за израду рачуноводствених процена, или да је руководство пристрасно у изради рачуноводствених процена.

A66. Иако ревизор може одлучити да не користи овај приступ у вези са конкретним рачуноводственим проценама, ревизор треба да поступа у складу са ISA 560. Ревизор треба да спроведе ревизијске поступке који су осмишљени за прикупљање довољно адекватних ревизијских доказа да су сви догађаји настали између датума финансијских извештаја и датума ревизоровог извештаја а за које је неопходно прилагођавање, или обелодањивање у, финансијским извештајима, идентификовани и адекватно приказани у финансијским извештајима. Будући да мерење многих рачуноводствених процена, које нису рачуноводствене процене фер вредности, обично зависи од исхода будућих услова, трансакција или догађаја, рад ревизора у складу са ISA 560, је посебно значајан.

Разматрања специфична за мање ентитете

A67. Када је период између датума биланса стања и датума ревизоровог извештаја дужи, ревизор преглед догађаја у овом периоду може бити ефикасан одговор на све рачуноводствене процене које нису рачуноводствене процене по фер вредности. Ово обично може бити случај у неким мањим ентитетима где је власник истовремено и руководиоца, посебно уколико руководство нема формалне поступке контроле над рачуноводственим проценама.

Тестирање начина на који руководство врши рачуноводствене процене (видети параграф 13(б))

A68. Тестирање начина на који руководство врши рачуноводствене процене и података на којима се оне заснивају може бити одговарајући одговор када је рачуноводствена процена у ствари рачуноводствена процена по фер вредности развијена по моделу који користи и уочљиве и неуочљиве инпуте. Такође може бити адекватно када се, на пример:

- Рачуноводствена процена добија на основу рутинске обраде података помоћу рачуноводственог система ентитета.



- Ревизоров преглед сличних рачуноводствених процена у финансијским извештајима из претходног периода указује да ће поступци руководства у текућем периоду вероватно бити ефективни.

- Рачуноводствена процена се заснива на великој популацији ставки сличне природе које појединачно нису значајне.

A69. Тестирање начина на који је руководство извршило рачуноводствене процене може обухватати, на пример:

- Тестирање у којој су мери подаци, на којима се заснива рачуноводствена процена, тачни, потпуни и релевантни, и да ли је рачуноводствена процена правилно утврђена коришћењем тих података и претпоставки руководства.

- Разматрање извора, значаја и поузданости екстерних података или информација, укључујући и оне које су примљене од екстерних стручњака које је руководство ангажовало да помогне у изради рачуноводствених процена.

- Поновно израчунавање рачуноводствене процене, и преглед информација о рачуноводственој процени због интерне доследности.

- Разматрање поступака прегледа и одобрења од стране руководства.

Разматрања која су специфична за мање ентитете

A70. Велика је вероватноћа да ће у мањим ентитетима рачуноводствена процена бити мање структурирана него у већим ентитетима. Мањи ентитети са активним учешћем руководства можда немају опширан опис рачуноводствених поступака, софистициране рачуноводствене евиденције или писане политике. Чак и ако ентитет нема установљен формални поступак, то не значи да руководство није у могућности да пружи основу како би ревизор могао да тестира рачуноводствене процене.

Процењивање методе мерења (видети параграф 13(б)(i))

A71. Уколико применљиви оквир финансијског извештавања не прописује методу мерења, процењивање да ли је коришћена метода, укључујући и примењене моделе, одговарајућа у датим околностима, је питање професионалног просуђивања.

A72. За ову сврху ревизор може размотрити следећа питања:

- Да ли су разлози руководства за одабир методе разумни.

- Да ли је руководство извршило процену на задовољавајући начин и адекватно применило критеријуме који су, уколико постоје, дати у применљивом оквиру финансијског извештавања као подршка одабраном методу;

- Да ли је метод одговарајући у датим околностима, с обзиром на природу средстава или обавеза чија се вредност процењује и захтеве применљивог оквира финансијског извештавања.

- Да ли је метод одговарајући у односу на делатност, привредну грану и окружење у којем ентитет послује.

A73. У неким случајевима, руководство може утврдити да различити методи дају различите процене. У таквим случајевима, стицање разумевања начина на који је ентитет испитао узроке ових разлика може помоћи ревизору у процени адекватности одабране методе.

Процењивање примене модела

A74. У неким случајевима, посебно приликом рачуноводствене процене фер вредности, руководство може користити модел. Да ли се модел користи на одговарајући начин и у складу са околностима, може зависти од великог броја фактора, као што су природа ентитета и његовог окружења, укључујући и привредну грану у којој послује, као и конкретну имовину или обавезу која је обухваћена мерењем.

A75. У којој мери су наредна разматрања значајна зависи од околности, укључујући и да ли је комерцијално доступан за потребе одређеног сектора или привредне гране, или властити модел. У неким ситуацијама, ентитет може ангажовати стручњака да развије и тестира модел.

A76. У зависности од околности, питања која ревизор такође може да размотри приликом тестирања модела обухватају, на пример:

- Да ли је модел верификован пре употребе, и да ли се врше периодични прегледи како би се верификовало да и даље одговара намени. Поступак потврђивања од стране ентитета може да обухвати оцену:

- Теоријске подржаности и математичког интегритета модела, укључујући и адекватност параметара модела.

- Доследности и потпуности улазних елемената модела у односу на тржишну праксу.

- Поређења излазних елемената модела са стварним трансакцијама.

- Да ли постоје одговарајуће политике и поступци контроле промена.

- Да ли се врши периодично подешавање и тестирање модела, посебно у случајевима кад су улазни елементи по природи субјективни.

- Да ли се врши прилагођавање излазних елемената модела, и да ли у случају рачуноводствене процене фер вредности, таква прилагођавања одражавају претпоставке које би учесници на тржишту користили у сличним околностима.

- Да ли је модел адекватно документован, укључујући планирану примену модела, ограничења, кључне параметре, неопходне улазне елементе и резултате свих анализа прикладности модела.

Претпоставке које користи руководство (видети параграф 13(б)(ii))

A77. Ревизорова процена претпоставки које користи руководство се заснива само на информацијама које су ревизору на располагању у време ревизије. Ревизијски поступци који се тичу претпоставки руководства се врше у контексту ревизије финансијских извештаја ентитета, а не за сврхе изражавања мишљења о самим претпоставкама.

A78. Питања која ревизор може размотрити приликом процене поузданости претпоставки које користи руководство, обухватају, на пример:

- Да ли појединачне претпоставке делују разумно.

- Да ли су претпоставке међусобно зависне и интерно доследне.

- Да ли претпоставке делују разумно, када се разматрају заједно или у вези са другим претпоставкама, било за ту рачуноводствену процену или друге рачуноводствене процене.

- У случају рачуноводствене процене фер вредности, да ли претпоставке адекватно одражавају познате тржишне претпоставке.

A79. Претпоставке на којима се заснивају рачуноводствене процене најчешће одражавају очекивања руководства у вези са исходом одређених циљева и стратегија. У тим случајевима, ревизор може да спроведе ревизијске поступке како би проценио поузданост тих претпоставки разматрањем, на пример, да ли су претпоставке у складу са:

- општим економским окружењем и економским околностима у којима ентитет послује;

- плановима ентитета;

- претпоставкама из ранијих периода, уколико постоје;

- ранијим искуством, или ранијим условима пословања ентитет, у обиму у ком се ова информација о претходном периоду може сматрати применљивим за будуће услове или догађаје;

- осталим претпоставкама које руководство користи за финансијске извештаје.

A80. Поузданост коришћених претпоставки може зависти од намере и способности руководства да спроведе одређене активности. Руководство често документује планове и намере релевантне за конкретну имовину или обавезе, а некада се то захтева и применљивим оквиром финансијског извештавања. Иако је обим ревизијских доказа које треба прикупити о намери и способности руководства питање професионалног просуђивања, ревизијски поступци могу обухватати следеће:

- Преглед искуства и резултата руководства у спровођењу најављених намера.

- Преглед писаних планова и друге документације, укључујући, где је то применљиво, формално одобрене буџете, овлашћења или записнике.

- Испитивање руководства о разлозима за предузимању одређених активности.

- Преглед догађаја насталих у периоду од датума финансијских извештаја до датума извештаја ревизора.

- Процена способности ентитета да изврши одређену активност узимајући у обзир економске околности у којима ентитет послује, и укључујући утицај постојећих обавеза.

Одређени оквири финансијског извештавања, међутим, не дозвољавају да се намере или планови руководства узимају у обзир приликом израде рачуноводствене процене. Ово је чест случај са рачуноводственом проценом фер вредности јер ту циљ мерења налаже да претпоставке буду одраз претпоставки које користе учесници на тржишту.

A81. Питања која ревизор може размотрити приликом процене поузданости претпоставки које користи руководство за рачуноводствену процену фер вредности, уз оне које су у претходном тексту објашњене, могу обухватати, на пример:

- Где је то релевантно, да ли и ако да, на који начин је руководство укључило инпуте који су специфични за тржиште у развој претпоставки.

- Да ли су претпоставке у складу са познатим тржишним условима, и карактеристикама имовине или обавезе које је обухваћена мерењем фер вредности.

- Да ли су извори претпоставки учесника на тржишту релевантни и поуздани, и на који начин је руководство одабрало претпоставке које ће користити када постоји већи број претпоставки различитих учесника на тржишту.

- Где је то применљиво, да ли, и ако је то случај, на који начин руководство разматра претпоставке које се користе или информације о упоредивим трансакцијама, имовини или обавезама.

A82. Такође, рачуноводствена процена фер вредности може обухватати познате инпуте, као и оне који нису уочљиви. Када је рачуноводствена процена фер вредности заснована на инпутима који нису уочљиви, питања која ревизор може да размотри обухватају, на пример, начин на који руководство подржава следеће:

- Идентификовање карактеристика учесника на тржишту које су значајне за рачуноводствену процену.

- Модификације које је извршио у властитим претпоставкама како би приказао своје виђење претпоставки које би користили учесници на тржишту.

- Да ли је обухватио најбоље информације које су на располагању у датим околностима.

- Где је то применљиво, на који начин се тим претпоставкама узимају у обзир упоредиве трансакције, имовина или обавезе.

Уколико не постоје познати улазни елементи, већа је вероватноћа да ће бити потребно да се ревизорова оцена претпоставки комбинује са другим одговорима на процењене ризике у параграфу 13, како би се добило довољно адекватних ревизијских доказа. У таквим случајевима, може бити неопходно да ревизор спроведе друге ревизијске поступке, на пример, испитивање документације којом се потврђује процес прегледа и одобрење рачуноводствене процене од стране одређеног нивоа руководства и, где је то применљиво, лица овлашћених за управљање.

A83. Приликом оцене основаности претпоставки које подржавају рачуноводствену процену, ревизор може идентификовати једну или више значајних претпоставки. Уколико је то случај, то може указивати да рачуноводствена процена има висок степен несигурности процене и може, стога, повећати значајан ризик. Додатни одговори на значајне ризике су обрађени у параграфима A102–A115.

Тестирање оперативне ефективности контрола (видети параграф 13(ц))

A84. Тестирање оперативне ефективности контрола над начином на који је руководство извршило рачуноводствену процену може бити одговарајући одговор када је поступак који примењује руководство добро осмишљен, примењен и одржава се, на пример:

- Контроле постоје за преглед и одобрење рачуноводствених процена од одговарајућег нивоа руководства и, где је то применљиво, лица овлашћених за управљање.

- Рачуноводствена процена је изведена на основу уобичајених поступака обраде података у рачуноводственом систему ентитета.

A85. Тестирање оперативне ефективности контрола је обавезно уколико:

(а) Ревизорова процена ризика материјално погрешног исказа на нивоу тврдње обухвата очекивање да контроле над поступком функционишу ефективно; или

(б) Суштински поступци испитивања самостално, не пружају довољно адекватних ревизијских доказа на нивоу тврдње.

Разматрања која су специфична за мање ентитете

А86. Контроле на поступком израде рачуноводствене процене могу постојати у мањим ентитетима, али формалност њиховог функционисања се може разликовати. Такође, мањи ентитети могу утврдити да одређене врсте контрола нису неопходне због активног учешћа руководства у поступку финансијског извештавања. У случају изузетно малих ентитета, међутим, може постојати велики број контрола које ревизор може да идентификује. Из овог разлога, одговор ревизора на процењене ризике ће вероватно по природи бити суштински, при чему ревизор спроводи један или више одговора из параграфа 13.

Осмишљавање појединачних процена и распона (видети параграф 13(д))

А87. Осмишљавање појединачних процена и распона ради анализе појединачне процене руководства може бити адекватан одговор уколико, на пример:

- Рачуноводствена процена није заснована на уобичајеној обради података у рачуноводственом систему.
- Ревизорова процена сличних рачуноводствених процена, које су одражене у финансијским извештајима за претходни период указује да је велика вероватноћа да поступци руководства у текућем периоду неће бити ефективни.
- Контроле ентитета у оквиру и над поступцима руководства ради утврђивања рачуноводствених процена нису добро осмишљене и адекватно примењене.
- Догађаји или трансакције између краја периода и датума ревизоровог извештаја су у супротности са појединачном проценом руководства.
- Постоје алтернативни извори релевантних података који су на располагању ревизору и који се могу користити за осмишљавање појединачних процена и распона.

А88. Чак и када су контроле ентитета добро осмишљене и адекватно примењене, осмишљавање појединачних процена и распона може бити ефективан или ефикасан одговор на процењене ризике. У другим ситуацијама, ревизор може размотрити овај приступ као део утврђивања да ли су даљи поступци неопходне и, ако је то случај, утврђивање њихове природе и обима.

А89. Приступ који ревизор користи у осмишљавању било појединачних процена или распона се може разликовати на основу тога шта се сматра најнеефективнијим у датим околностима. На пример, ревизор на почетку развија прелиминарну појединачну процену, и онда проценити њену осетљивост на промене у претпоставкама како би утврдио распон у ком треба да анализира појединачну процену руководства. Алтернативно, ревизор може почети да развија одређен распон за сврхе утврђивање, где је то могуће, појединачне процене.

А90. Способност ревизора да врши појединачну процену, за разлику од распона, зависи од неколико фактора, укључујући модел који се користи, природу и обим расположивих података несигурност процене која се везује за рачуноводствену процену. Такође, одлука да се осмисли појединачна процена или распон може бити под утицајем применљивог оквира финансијског извештавања, који може прописивати појединачну процену која треба да се користи након разматрања алтернативних исхода и претпоставки, или прописивати конкретан метод мерења (на пример, коришћење дисконтоване вероватноћом пондерисане очекиване вредности).

А91. Ревизор може осмислити појединачну процену и распон на више начина, на пример, тако што ће:

- Користити модел, на пример, који је комерцијално доступан за потребе одређеног сектора или привредне гране, или интерно развијени властити модел или модел који је осмислио ревизор.
- Даље развијати разматрање руководства о алтернативним претпоставкама или исходима, на пример, увођењем различитог скупа претпоставки.
- Запослити или ангажовати особу која поседује специјалистичко знање за осмишљавање или спровођење модела, или утврђивање релевантних претпоставки.
- Се позвати на друге упоредиве услове, трансакције или догађаје, или где је то релевантно, тржиште за упоредиву имовину или обавезе.

Разумевање претпоставки или модела руководства (видети параграф 13(д)(i))

A92. Када ревизор осмишљава појединачне процене и распон и користи претпоставке или методе који се разликују од оних које користи руководство, параграфом 13(д)(i) се од ревизора захтева да стекне довољно разумевања о претпоставкама или методу који користи руководство приликом израде рачуноводствене процене. Ово разумевање пружа ревизору информације које могу бити значајне за ревизорово осмишљавање одговарајуће појединачне процене или распона. Такође, то помаже ревизору да разуме и процени значајне разлике у односу на појединачну процену руководства. На пример, разлика може да се јави уколико ревизор користи другачије, али подједнако валидне, претпоставке у поређењу са оним које користи руководство. Ово може показати да је рачуноводствена процена веома осетљива на одређене претпоставке и из тог разлога је предмет велике несигурности процене, што указује да рачуноводствена процена може представљати значајан ризик. Алтернативно, разлика се може јавити као последица чињеничне грешке руководства. У зависности од околности, ревизор може установити да му приликом доношења закључака помаже разговор са руководством о основама за коришћене претпоставке и њиховој валидности, и разликама, уколико их има, у приступу који се користи за израду рачуноводствене процене.

Сужавање распона (видети параграф 13(д)(ii))

A93. Уколико ревизор утврди да је адекватно да се користи распон за оцену основаности појединачне процене руководства (ревизоров распон), параграфом 13(д)(ii) се одређује да распон обухвата „све основане исходе“ а не све могуће исходе. Распон не може обухватати све могуће исходе уколико се очекује да буде користан, јер би такав распон био преширок за ефективне потребе ревизије. Ревизоров распон је користан и ефикасан када је довољно узак да омогућава ревизору да доносе закључак да ли у рачуноводственој процени има грешака.

A94. Обично је опсег који је сужен, како би био исти или мањи од материјалности перформансе, адекватан за потребе процене основаности појединачне процене руководства. Међутим, посебно у одређеним привредним гранима, не мора увек бити могуће сужавање опсега испод тог износа. Ово не мора обавезно да искључује признавање рачуноводствене процене. Али може да указује, међутим, да је несигурност процене која се доводи у везу са рачуноводственом проценом таква да повећава могућност значајног ризика. Додатни одговори на значајне ризике су описани у параграфима А102–115.

A95. Сужавање распона на позицију где се сви исходи у оквиру распона сматрају основаним се може постићи:

(а) Елиминисањем из распона оних исхода који представљају екстремне износе а за које ревизор процени да није вероватно да ће се догодити; и

(б) Даљим сужавањем распона, на основу расположивих ревизијских доказа, док ревизор не закључи да се сви исходи у распону могу сматрати основаним. У неким ретким случајевима, ревизор може бити у могућности да сужава распон све док ревизијски докази на укажу на појединачну процену.

*Разматрање да ли су неопходне специјализоване вештине или знање (видети параграф 14)*

A96. Приликом планирања ревизије, од ревизора се захтева да одреди природу, време и обим неопходних ресурса за спровођење ревизијског ангажовања. Ово може да обухвата, по потреби, укључивање лица која имају специјализоване вештине или знање. Такође, ISA 220 од партнера ангажовања захтева да обезбеди да тим који ради на ангажовању, укључујући и све ревизорове екстерне стручњаке који нису део тима, колективно поседује одговарајућу компетентност или способности да спроведе ревизијско ангажовање. Током поступка ревизије рачуноводствених процена ревизор може идентификовати, у складу са искуством ревизора и околностима ангажовања, потребу за специјализованим вештинама и знањем које се треба применити у вези са једним или више аспеката рачуноводствене процене.

A97. Питања која могу да утичу на ревизорово разматрање да ли су специјализоване вештине или знање неопходни обухватају, на пример:

- Природу имовине, обавезе или дела капитала у одређеном пословању или привредној грани (на пример, налазишта минерала, пољопривредна добра, сложени финансијски инструменти).

- Висок степен несигурности процене.

- Сложене прорачуне или специјализоване моделе, на пример, приликом процене фер вредности када не постоји познато тржиште.

- Сложеност захтева применљивог оквира финансијског извештавања који је релевантан за рачуноводствену процену, укључујући и то да ли постоје области за које се зна да могу бити различито тумачене или за које је пракса недоследна.

- Поступке које ревизор намерава да спроведе као одговор на процењене ризике.

A98. За већину рачуноводствених процена, чак и када постоји несигурност процене, није вероватно да ће бити неопходне специјализоване вештине или знање. На пример, није вероватно да ће специјализоване вештине или знање бити неопходне ревизору да процени исправку вредности сумњивих и спорних потраживања.

A99. Међутим, ревизор можда не поседује специјализоване вештине или знање када се ради о областима које нису рачуноводство или ревизија и у том случају можда мора да ангажује стручњака. У ISA 620 се наводе захтеви и упутства за утврђивање потребе да ревизор запосли или ангажује стручњака и ревизорове одговорности уколико користи резултате рада стручњака.

A100. Такође, у неким случајевима, ревизор може закључити да је неопходно да стекне специјализоване вештине или знање у вези са одређеним областима рачуноводства или ревизије. Појединце који поседују такве вештине или знање могу запослити ревизорске фирме или их ангажовати из екстерне организације која није део ревизорске фирме. Када ти појединци спроводе ревизијске поступке у оквиру ангажовања, они су део тима на ангажовању и у складу са тим, на њих се примењују захтеви наведени у ISA 220.

A101. У зависности од ревизоровог разумевања и искуства у раду са стручњаком или другим појединцима који имају специјализоване вештине или знање, ревизор може сматрати да је адекватно да разговара о питањима као што су захтеви применљивог оквира финансијског извештавања, са свим појединцима који су укључени како би био сигуран да је њихов рад релевантан за потребе ревизије.

**Даљи поступци суштинског испитивања као одговор на значајне ризике** (видети параграф 15)

A102. Приликом ревизије рачуноводствених процена које доприносе значајним ризицима, ревизорови даљи поступци суштинског испитивања се фокусирају на процену:

(а) Начина на који је руководство проценило ефекат несигурности процене на рачуноводствену процену, и ефекта који таква несигурност може имати на адекватност признавања рачуноводствене процене у финансијским извештајима; и

(б) Адекватност повезаних обелодањивања.

*Несигурност процене*

Разматрање несигурности процене од стране руководства (видети параграф 15(а))

A103. Руководство може проценити алтернативне претпоставке или исходе рачуноводствених процена користећи више метода, у зависности од околности. Један од могућих метода који може користити руководство је анализа осетљивости. Ово може обухватати утврђивање начина на који монетарни износ рачуноводствене процене варира у зависности од претпоставки. Чак и за рачуноводствене процене мерене по фер вредности могу постојати разлике јер различити учесници на тржишту могу користити различите претпоставке. Анализа осетљивости може да доведе до развоја великог броја различитих сценарија у вези са исходом, који се од стране руководства некада карактеришу као распон исхода, као што су „песимистички“ и „оптимистички“ сценарији.

A104. Анализа осетљивости може да укаже да рачуноводствена процена није осетљива на промене одређене претпоставке. Алтернативно, може указивати да је рачуноводствена процена осетљива на једну или више претпоставки на које се затим ревизор фокусира.

A105. Овим се не сугерише да један метод који се бави несигурношћу процене (као што је анализа осетљивости) више одговара од неког другог, или да руководство мора разматрати алтернативне претпоставке или исходе коришћењем детаљног поступка за који је неопходна обимна документација. Уместо тога, важно је да ли је руководство проценило на који начин ће несигурност процене утицати на рачуноводствену процену, а не одређени начин на који је то урађено. У складу са тим, у случајевима када руководство није размотрило алтернативне претпоставке или исходе, може бити неопходно да ревизор разговара са руководством, и затражи подршку за начин на који је руководство третирало ефекте несигурности процене на рачуноводствене процене.

Разматрања која су специфична за мање ентитете

A106. Мањи ентитети могу користити једноставне начине да процене несигурност процене. Поред прегледа расположиве документације, ревизор може прикупити друге ревизијске доказе о томе које је руководство разматрало друге претпоставке или исходе, тако што ће испитати руководство. Такође, руководство можда нема стручно знање неопходно за разматрање алтернативних исхода или разматрања несигурности процене рачуноводствених процена. У таквим случајевима, ревизор може руководству објаснити поступке или друге методе за ове потребе,

укључујућу и неопходну документацију. Ово, међутим, не утиче на одговорности руководства за припрему финансијских извештаја.

Значајне претпоставке (видети параграф 15(б))

A107. Претпоставка која се користи за израду рачуноводствене процене се може сматрати значајном уколико би већа промена у претпоставци на материјалан начин утицала на мерење рачуноводствене процене.

A108. Подршка за значајне претпоставке добијене на основу знања руководства се може добити путем континуираног поступка стратешке анализе или управљања ризиком које врши руководство. И без формално успостављених поступака, што може бити случај у мањим ентитетима, ревизор може да процени претпоставке испитивањем и разговором са руководством, заједно са другим ревизијским поступцима како би прикупио довољно адекватних ревизијских доказа.

A109. Ревизорова разматрања приликом процене претпоставки руководства су описана у параграфима А77–А83.

Намера и способност руководства (видети параграф 15(ц))

A110. Ревизорова разматрања у вези са претпоставкама руководства и намером и способношћу руководства су описана у параграфима А13 и А80.

*Установљавање распона* (видети параграф 16)

A111. Приликом припреме финансијских извештаја, руководство може бити задовољно што је на адекватан начин обрадило ефекте несигурности процене у рачуноводственим проценама који повећавају значајне ризике. У неким околностима, међутим, ревизор може сматрати рад руководства неадекватним. Ово може бити случај, на пример, када по процени ревизора:

- Довољно адекватних ревизијских доказа не може бити прикупљено путем ревизорове процене начина на који је руководство одговорило на ефекте несигурности процене.
- Неопходно је да се даље испита степен несигурности процене у вези са рачуноводственом проценом, на пример, у случајевима када је ревизор свестан великих варијација исхода за сличне рачуноводствене процене у сличним околностима.
- Није вероватно да ће бити прикупљени други ревизијски докази, на пример, прегледањем догађаја до датума ревизоровог извештаја.
- Постоје показатељи да је руководство пристрасно у изради рачуноводствених процена.

A112. Ревизорова разматрања приликом утврђивања распона за ове потребе су описана у параграфима А87–А95.

*Критеријуми за признавање и мерење*

Признавање рачуноводствених процена у финансијским извештајима (видети параграф 17(а))

A113. Уколико је руководство признало рачуноводствену процену у финансијским извештајима, фокус ревизорове процене је усмерен на то да ли је мерење рачуноводствене процене довољно поуздано да би се задовољили критеријуми за признавање из применљивог оквира финансијског извештавања.

A114. Што се тиче рачуноводствених процена које нису признате, фокус ревизорове процене је усмерен на то да ли су задовољени критеријуми применљивог оквира финансијског извештавања. Чак и када рачуноводствена процена није призната, и ревизор закључи да је овај поступак одговарајући, може постојати потреба да се обелодане околности у напоменама уз финансијске извештаје. По потреби, ревизор такође може да утврди да је рачуноводствена процена која је идентификована као процена која има високу несигурност процене, кључно ревизијско питање које се саопштава у извештају ревизора у складу са стандардом ISA 701, или може да сматра да је неопходно додавање пасуса којим се скреће пажња у извештај ревизора (видети ISA 706 (ревидиран)). Ако се за дато питање одреди да је кључно ревизијско питање, ISA 706 (ревидиран) не дозвољава додавање пасуса којим се скреће пажња у извештај ревизора.

Основе мерење за рачуноводствене процене (видети параграф 17(б))

A115. Што се тиче рачуноводствене процене фер вредности, неки применљиви оквири финансијског извештавања претпостављају да се фер вредност може мерити поуздано, као предуслов за захтевање или дозвољавање мерења и обелодањивања фер вредности. У неким случајевима, ова претпоставка се може превазићи када, на пример, не постоји одговарајући метод или основа за мерење. У таквим случајевима, фокус ревизорове процене је на питању да ли је

одговарајућа основа руководства за превазилажење претпоставке у вези са применом фер вредности, која је постављена применљивим оквиром финансијског извештавања.

**Оцена основности рачуноводствених процена и утврђивање погрешних исказа** (видети параграф 18)

A116. На основу прикупљених ревизијских доказа, ревизор може да донесе закључак да докази указују на рачуноводствену процену која се разликује од појединачне процене руководства. Уколико ревизијски докази подржавају појединачну процену, разлика између ревизорове појединачне процене и појединачне процене рачуноводства представља погрешан исказ. Уколико је ревизор закључио да коришћење ревизоровог распона пружа довољно одговарајућих ревизијских доказа, појединачна процена руководства која је изван ревизоровог распона неће бити подржана ревизијским доказима. У таквим случајевима, погрешан исказ није мањи од разлике између појединачне процене руководства и најближе тачке у ревизоровом распону.

A117. У случају када је руководство изменило рачуноводствену процену, или метод за њену израду, у односу на претходни период, на основу субјективне процене да је дошло до промене околности, ревизор може закључити на основу ревизијских доказа да у рачуноводственој процени има погрешних исказа који су резултат произвољне промене коју је извршило руководство, или га може посматрати као показатељ могуће пристрасности руководства (видети параграфе A124–A125)

A118. У ISA 450 се наводе смернице за разликовање погрешних исказа за потребе ревизорове процене ефеката неисправљених погрешних исказа на финансијске извештаје. У односу на рачуноводствене процене, погрешан исказ, било да је изазван криминалном радњом или грешком, може бити резултат:

- Погрешних исказа о којима не постоји сумња (чињенични погрешни искази).
- Разлика насталих по основу просуђивања руководства о рачуноводственим проценама а које ревизор сматра неоснованим, или одабиром и применом рачуноводствених политика које ревизор сматра непримереним (погрешни искази просуђивања).
- Ревизорове најбоље процене погрешних исказа у популацијама, укључујући пројекцију погрешних исказа уочених у ревизијским узорцима на целу популацију из које су узорци узети (пројектовани погрешни искази).

У неким случајевима који обухватају рачуноводствене процене, погрешан исказ може бити резултат комбинације ових околности, што појединачну идентификацију отежава или је чини немогућом.

A119. Процена основности рачуноводствених процена и релевантних обелодањивања у напоменама финансијских извештаја, било да је то у складу са захтевима применљивог оквира финансијског извештавања или је обелодањивање извршено добровољно, укључује суштински примену истих разматрања као када се врши ревизија рачуноводствене процене која је призната у финансијским извештајима.

#### **Обелодањивања у вези са рачуноводственим проценама**

*Обелодањивања у складу са применљивим оквиром финансијског извештавања* (видети параграф 19)

A120. Презентација финансијских извештаја у складу са применљивим оквиром финансијског извештавања обухвата одговарајуће обелодањивање материјално значајних питања. Применљивим оквиром финансијског извештавања се може дозволити, или прописати, обелодањивање које се тиче рачуноводствених процена, а неки ентитети могу добровољно обелоданити додатне информације у напоменама у финансијским извештајима. Ова обелодањивања могу обухватати, на пример:

- Коришћене претпоставке.
- Коришћен метод за процену, укључујући применљиви модел.
- Основу за одабир метода за процену.
- Ефекат било каквих измена метода за процену у односу на претходни период.
- Изворе и последице несигурности процене.

Таква обелодањивања су значајна за кориснике како би разумели рачуноводствене процене које су признате или обелодањене у финансијским извештајима, а довољно адекватних ревизијских доказа мора бити прикупљено о томе да ли су обелодањивања у складу са захтевима применљивог оквира финансијског извештавања.



A121. У неким случајевима, применљивим оквиром финансијског извештавања се могу захтевати конкретна обелодањивања у вези са несигурностима. На пример, неки оквири финансијског извештавања обухватају:

- Обелодањивање кључних претпоставки и других извора несигурности процене који представљају значајан ризик узроковања материјалних прилагођавања књиговодствене вредности имовине и обавеза. Ти захтеви се могу описивати терминима као што су „кључни извори несигурности процене“ или „критичне рачуноводствене процене.“
- Обелодањивање распона могућих исхода, и претпоставке које се користе за утврђивање распона.
- Обелодањивање информација о значају рачуноводствених процена фер износа за финансијску позицију и успешност ентитета.
- Квалитативна обелодањивања као што је изложеност ризику и на који начин се она јавља, циљеви ентитета, политике и процедуре за управљање ризику и методе које се користе за мерење ризика и све промене ових квалитативних концепата у односу на претходни период.
- Квантитативна обелодањивања као што је обим у ком је ентитет изложен ризику, на основу информација које су достављене интерно кључним особама у руководству ентитета, укључујући кредитни ризик, ризик ликвидности и тржишни ризик.

*Обелодањивања несигурности процене за рачуноводствене процене које доприносе значајним ризицима (видети параграф 20)*

A122. У вези са рачуноводственим проценама које имају значајан ризик, чак и у случајевима где су обелодањивања у складу са применљивим оквиром финансијског извештавања, ревизор може закључити да обелодањивање несигурности процене није адекватно у светлу релевантних околности и чињеница. Значај ревизорове процена адекватности обелодањивања несигурности процене се повећава са повећањем распона могућих исхода рачуноводствених процена у вези са материјалношћу (видети разматрања у вези са овом темом у параграфу А94).

A123. У неким случајевима, ревизор може сматрати да је адекватно да подстакне руководство да опише, у напоменама уз финансијске извештаје, околности које се тичу несигурности процене. У ISA 705 (ревидиран) садржи смернице о импликацијама за мишљење ревизора када ревизор верује да је обелодањивање руководства у вези са несигурношћу процене у финансијским извештајима неадекватно или наводи на погрешне закључке.

#### **Показатељи могуће пристрасности руководства (видети параграф 21)**

A124. Током ревизије, ревизор може постати свестан просуђивања и одлука руководства које указују на могућу пристрасност руководства. Такви показатељи могу утицати на закључак ревизора о томе да ли су ревизорова процена ризика и одговори на њу адекватни, а ревизор може бити принуђен да размотри импликације на остатак ревизије. Такође, они могу утицати на ревизорову процену да ли финансијски извештаји, посматрани у целини не садрже материјално погрешне исказе, као што је описано у ISA 700 (ревидиран).

A125. Примери показатеља могуће пристрасности руководства у вези са рачуноводственим проценама обухватају:

- Промене у рачуноводственој процени, или методи која се користи за њену израду, где је руководство субјективно проценило да је дошло до промене у околностима.
- Коришћење претпоставки самог ентитета за рачуноводствену процену фер вредности када оне нису у сагласности са познатим тржишним претпоставкама.
- Одабир или постављање значајних претпоставки на основу којих су појединачне процене повољне за постизање циљева руководства.
- Одабир појединачне процене која може да указује на примену оптимистичног или песимистичног обрасца.

#### **Писане изјаве (видети параграф 22)**

A126. У ISA 580 се говори о употреби писаних изјава. У зависности од природе, материјалности и обима несигурности процене, писане изјаве о рачуноводственим проценама које су признате или обелодањене у финансијским извештајима могу обухватати изјаве:

- О прикладности поступака мерења, укључујући повезане претпоставке и моделе које је руководство користило приликом утврђивања рачуноводствене процене у складу са применљивим оквиром финансијског извештавања, као и доследност примене тих поступака;

- Да претпоставке на адекватан начин одражавају намеру и способност руководства да спроведе одређене активности у име ентитета, где је то од значаја за рачуноводствене процене и обелодањивања;

- О потпуности и прикладности обелодањивања у вези са рачуноводственим проценама према применљивом оквиру финансијског извештавања ентитета;

- Да накнадни догађаји не захтевају прилагођавања рачуноводствене процене и обелодањивања садржаних у финансијским извештајима.

A127. За оне рачуноводствене процене које нису признате или обелодањене у финансијским извештајима, писане изјаве могу такође да обухватају изјаве о:

- Прикладности основа коју је користило руководство за утврђивање да критеријуми за признавање и обелодњивања применљивог оквира финансијског извештавања нису били задовољени (видети параграф A114).

- Прикладности основе коју је користило руководство за превазилажење претпоставке у вези са применом фер вредности према оквиру финансијског извештавања ентитета, за оне рачуноводствене процене које нису мерене или обелодањене по фер вредности. (видети параграф A115).

#### **Документација** (видети параграф 23)

A128. Документација о показатељима могуће пристрасности руководства, који су уочени током ревизије, помаже ревизору да закључи да ли је ревизорова процена ризика и одговарајући одговори остају адекватни, и приликом процена да ли финансијски извештаји у целини не садрже материјално погрешне исказе. Параграф A125 садржи примере показатеља могуће пристрасности руководства.

-----

*ISA 315 (ревидиран), Идентификовање и процена ризика материјално погрешних исказа путем разумевања ентитета и његовог окружења*

*ISA 330, Ревизорски одговор на процењене ризике*

*Различите дефиниције фер вредности се могу наћи у различитим оквирима финансијског извештавања.*

*ISA 315 (ревидиран), параграфи 5–6 и 11–12.*

*ISA 315 (ревидиран), параграф 25.*

*ISA 330, параграф 18.*

*ISA 330, параграф 18.*

*ISA 230. Ревизијска документација, параграфи 8–11, и параграф А6.*

*Већина оквира финансијског извештавања захтевају укључивање ставки које испуњавају критеријуме за признавање у биланс стања или биланс успеха. Обелодањивање рачуноводствених политика и додавање напомена у финансијским извештајима не исправља грешку непризнавања таквих ставки, укључујући рачуноводствене процене.*

*У различитим оквирима финансијског извештавања се може користити различита терминологија да би се описале појединачне процене које су добијене на овај начин.*

*ISA 315 (ревидиран), параграф 16.*

*ISA 240, Одговорност ревизора за разматрање криминалних радњи у ревизији финансијских извештаја, параграф 32(б)(ii).*

*ISA 315 (ревидиран), параграф 29.*

*ISA 570 (ревидиран), Начело сталности*

*ISA 330, параграфи 5–6.*

*ISA 560, Накнадни догађаји*

*ISA 560, параграф 6.*

*ISA 330, параграф 8.*

*ISA 330, параграф 8.*

*ISA 300, Планирање ревизије финансијских извештаја, параграф 8(е)*

*ISA 220, Контрола квалитета ревизије финансијских извештаја, параграф 14.*

*ISA 620, Коришћење резултата рада стручњака ангажованог од стране ревизора*

*ISA 701, Саопштавање кључних ревизијских питања у извештају независног ревизора  
ISA 706 (ревидиран), Пасус којим се скреће пажња и пасус у вези са осталим питањима у  
извештају независног ревизора  
ISA 706 (ревидиран), параграф 8(б)*

*ISA 450, Процена погрешних исказа идентификованих током ревизије  
ISA 705 (ревидиран), Модификације мишљења у извештају независног ревизора  
ISA 700 (ревидиран), Формирање мишљења и извештавање о финансијским извештајима  
ISA 580, Писане изјаве*

#### **Прилог**

(видети параграф А1)

### **Мерење и обелодањивање фер вредности према различитим оквирима финансијског извештавања**

Сврха овог прилога је опште разматрање мерења и обелодањивања фер вредности под различитим оквирима финансијског извештавања, у зависности од околности и контекста.

1. Различити оквири финансијског извештавања захтевају или допуштају различита мерења и обелодањивања фер вредности у финансијским извештајима. Оквири се такође разликују према нивоу смерница које пружају у вези са основом мерења средстава и обавеза или за одговарајућа обелодањивања. Одређени оквири финансијског извештавања дају обавезне, прописане смернице, други пружају смернице општег типа, а неки од њих уопште не садрже смернице. Поред тога, постоје и одређена мерења и праксе обелодањивања фер вредности специфичне за привредне гране.

2. У различитим оквирима финансијског извештавања могу постојати различите дефиниције фер вредности, или унутар одређеног оквира могу постојати различите дефиниције за различита средства, обавезе или обелодањивања. На пример, Међународни рачуноводствени стандард (IAS) 39, дефинише фер вредност као „износ за који се одређено средство може разменити, или обавеза измирити, у оквиру независне трансакције између добро обавештених и вољних страна“. Концепт фер вредности најчешће претпоставља текућу трансакцију, а не измирење у неком прошлом или будућем времену. Сходно томе, процес мерења фер вредности представља изналажење процењене цене по којој би се та трансакција обавила. Осим тога, у различитим оквирима финансијског извештавања могу се користити изрази као што су „вредност специфична за ентитет“, „вредност у употреби“, или слични изрази, а притом и даље бити унутар концепта фер вредности овог ISA.

3. Оквири финансијског извештавања могу третирати измене у мерењима фер вредности који се током времена одвијају на различите начине. На пример, одређеним оквиром финансијског извештавања се може захтевати да се промена мерења фер вредности одређене имовине или обавеза директно прикаже у капиталу, док се такве промене могу приказати као приход у неком другом оквиру. У неким оквирима, одлучивање да ли да се користи рачуноводство фер вредности и на који начин је примењено је под утицајем намере руководства да спроведе одређене активности у вези са одређеном имовином или обавезом.

4. Различити оквири финансијског извештавања могу захтевати одређена специфична мерења или обелодањивања фер вредности у финансијским извештајима односно прописивати их или дозвољавати у различитом степену. Оквиром финансијског извештавања се:

- могу прописати захтеви за мерење, приказивање и обелодањивање одређених информација садржаних у финансијским извештајима, или информација обелодањених у напоменама уз финансијске извештаје, или приказаних као допунске информације;
- могу дозволити одређена мерења коришћењем фер вредности по избору ентитета, или уз услов да су задовољени одређени критеријуми;
- може прописати посебан метод утврђивања фер вредности, на пример, коришћењем независне процене или одређеним начином примене дисконтованих токова готовине;
- може дозволити избор између неколико алтернативних метода за утврђивање фер вредности (оквир финансијског извештавања може али не мора дефинисати критеријуме избора); или
- не морају дати упутства за мерење фер вредности или обелодањивање фер вредности осим општег упутства да је начин примене евидентан кроз обичаје или праксу, на пример, праксу привредне гране.

5. У одређеним оквирима финансијског извештавања, предуслов захтева или дозволе мерења или обелодањивања фер вредности, је претпоставка да се фер вредност средстава или обавеза може поуздано мерити. У неким случајевима ова претпоставка се може превазићи уколико одређена ставка средстава или обавеза нема котирану тржишну цену на активном тржишту и за које су други методи процене фер вредности очигледно неодговарајући или неизводљиви. Неки

оквири финансијског извештавања могу навести хијерархију фер вредности којом се разликују инпуту који се користе за одређивање фер вредности, почев од оних који представљају јасно „уочљиве (познате) инпуте“ који се заснивају на котираним ценама и активним тржиштима до „неуочљивих (непознатих) инпута“ који подразумевају просуђивање самог ентитета о претпоставкама које би учесници на тржишту користили.

6. Одређени оквири финансијског извештавања захтевају одређена специфична прилагођавања или модификације информација о процени вредности, или друга разматрања која су јединствена за одређено средство или обавезу. На пример, рачуноводствено обухватање инвестиционе имовине може захтевати прилагођавање процењене тржишне вредности, као што су прилагођавања за процењени трошак затварања по продаји, прилагођавања у вези са стањем и локацијом имовине и по основу других питања. Слично томе, уколико тржиште за одређено средство није активно тржиште, објављене котације цена треба прилагодити или модификовати како би се подесније одмерила фер вредност. На пример, котиране тржишне цене не морају бити валидан показатељ фер вредности уколико на том тржишту трансакције нису фреквентне, тржиште још увек није чврсто установљено, или се на њему тргује малим обимом јединица у односу на укупан број постојећих јединица. Сходно овоме, такве тржишне цене се морају прилагођавати или модификовати. За спровођење прилагођавања или модификација могу бити неопходни алтернативни извори тржишних информација. Такође, у неким случајевима, додељени колатерал (на пример, када је колатерал додељен за одређене врсте дуговања) се мора размотрити приликом утврђивања фер вредности или могућег умањења вредности имовине или обавезе.

7. У већини оквира финансијског извештавања, основни концепт мерења фер вредности је претпоставка сталности пословања ентитета, као и непостојање намере или потребе за ликвидацијом, значајним смањењем обима пословања или спровођењем трансакција под неповољним условима. Стога, у овом случају, фер вредност не може бити износ који би ентитет примио или платио у трансакцији на коју је приморан, принудној ликвидацији или неповољној продаји. Међутим, одређени ентитет треба да узме у обзир своју текућу економску или пословну ситуацију приликом утврђивања фер вредности својих средстава или обавеза, уколико оквир финансијског извештавања то прописује или дозвољава, при чему тај оквир може али не мора прецизирати како се то ради. На пример, план руководства да убрзано отписује неко средство ради задовољења специфичних пословних циљева може бити значајан за утврђивање фер вредности тог средства.

#### **Преовлађујућа мерења фер вредности**

8. Мерења и обелодањивања која се заснивају на фер вредности све чешће преовлађују у оквирима финансијског извештавања. Фер вредности се могу јавити у финансијским извештајима, или утицати на њихово утврђивање, на већи број начина, укључујући мерење по фер вредности:

- специфичних средстава или обавеза, као што су утрживе хартије од вредности или обавеза измирења обавезе финансијским инструментом, редовно или периодично „од тржишта ка тржишту“;

- специфичних саставних делова капитала, на пример, приликом рачуноводственог евидентирања, признавања, мерења и презентације одређених финансијских инструмената са карактеристикама инструмента капитала, као што су обвезнице које ималац може конвертовати у обичне акције емитента;

- специфичних средстава или обавеза стечених у оквиру пословног спајања. На пример, почетно утврђивање гудвила проистеклог из куповине ентитета у оквиру пословне комбинације најчешће се заснива на мерењу фер вредности стечених средстава или обавеза и фер вредности дате накнаде;

- специфичних средстава или обавеза једнократно прилагођене фер вредности. Одређени оквири финансијског извештавања могу захтевати мерење фер вредности за квантификовање корекција за средства или групу средстава, које су извршене при утврђивању умањења вредности средстава, на пример, тест умањења вредности гудвила стеченог у оквиру пословне комбинације заснован на фер вредности дефинисаног пословног ентитета или извештајне јединице, чија се вредност алоцира на групе средстава и обавеза ентитета или јединице како би се извео садржани гудвил, ради поређења са евидентираним гудвилем;

- агрегација средстава и обавеза. У одређеним случајевима мерење класе или групе средстава и обавеза захтева агрегацију фер вредности појединачних ставки средстава и обавеза у оквиру одређене класе или групе. На пример, према оквиру финансијског извештавања ентитета, мерење диверзификованог кредитног портфолија може бити засновано на фер вредности одређених категорија зајмова садржаних у портфолију;

- информација које су обелодањене у напоменама уз финансијске извештаје или приказане у виду допунских информација, али које нису признате у финансијском извештају.

-----

IAS 39, Финансијски инструменти: признавање и мерење

## **МЕЂУНАРОДНИ СТАНДАРД РЕВИЗИЈЕ 550 ПОВЕЗАНЕ СТРАНЕ**

(Стандард важи за ревизије финансијских извештаја  
за периоде који почињу 15. децембра 2009. године или касније)

### **САДРЖАЈ**

*Параграф*

#### **Увод**

Делокруг овог ISA 1

Природа односа и трансакција са повезаним странама 2

Одговорности ревизора 3–7

Датум ступања на снагу 8

#### **Циљеви 9**

#### **Дефиниције 10**

#### **Захтеви**

Поступци процене ризика и повезане активности 11–17

Идентификација и процена ризика  
материјално погрешних исказа у вези  
са односима и трансакцијама са повезаним странама 18–19

Одговори на ризике материјално погрешног исказа  
у вези са односима и трансакцијама  
са повезаним странама 20–24

Процена рачуноводства и обелодањивања односа и  
трансакција са идентификованим повезаним странама 25

Писане изјаве 26

Комуникација са лицима овлашћеним за управљање 27

Документација 28

#### **Примена и остала објашњења**

Одговорности ревизора A1–A3

Дефиниција повезане стране A4–A7

Поступци процене ризика и повезане активности A8–A28

Идентификација и процена ризика  
материјално погрешних исказа у вези  
са односима и трансакцијама са повезаним странама A29–A30

Одговори на ризике материјално погрешних исказа  
у вези са односима и трансакцијама са повезаним  
странама A31–A45

Процена рачуноводства и обелодањивања  
односа и трансакција са идентификованим  
повезаним странама A46–A47

Писане изјаве A48–A49

Комуникација са лицима овлашћеним за управљање A50

Међународни стандард ревизије (ISA) 550, *Повезане стране* треба тумачити у контексту ISA 200, *Општи циљеви независног ревизора и спровођење ревизије у складу са Међународним стандардима ревизије*.

#### **Увод**

#### **Делокруг овог ISA**

1. Овај међународни стандард ревизије (ISA) одређује ревизорове одговорности у ревизији финансијских извештаја које се тичу односа и трансакција повезаних страна. Конкретно, овај стандард даје детаљнији приказ примене ISA 315 (ревидиран), ISA 330 и ISA 240 у вези са ризицима материјално погрешних исказа повезаних са односима и трансакцијама повезаних страна.

### **Природа односа и трансакција са повезаним странама**

2. Многе трансакције са повезаним странама се врше у оквиру редовног пословања. У тим околностима, оне не носе ризик који је већи од ризика материјално погрешних исказа у финансијским извештајима приликом сличних трансакција са неповезаним странама. Међутим, природа односа и трансакција повезаних страна може, у неким околностима, да допринесе већем ризику материјално погрешних исказа у финансијским извештајима него што је то случај за сличне трансакције са неповезаним странама. На пример:

- Повезане стране могу да послују у оквиру обимних и сложених односа и структура, што повећава сложеност трансакција са повезаним странама.
- Информациони системи могу бити неефективни у идентификовању или сумирању трансакција и салда између ентитета и његових повезаних страна.
- Трансакције са повезаним странама можда неће бити спроведене у складу са нормалним тржишним правилима и условима; на пример, неке трансакције са повезаним странама могу бити спроведене без размене накнада.

### **Одговорности ревизора**

3. Будући да повезане стране нису међусобно независне, многи оквири финансијског извештавања успостављају специфичне захтеве у погледу рачуноводственог обухватања и обелодањивања, у вези са односима, трансакција и салда повезаних страна, како би се корисницима финансијских извештаја омогућило да разумеју њихову природу и стварне или потенцијалне ефекте на финансијске извештаје. У случајевима када применљиви оквир финансијског извештавања прописује овакве захтеве, ревизор има одговорност да изврши ревизијске поступке како би идентификовао, проценио и одговорио на ризике материјално погрешних исказа који су последица успеха ентитета да на адекватан начин рачуноводствено обухвати или обелодани односе, трансакције или салда повезаних страна, у складу са захтевима применљивог оквира.

4. Чак и уколико применљив оквир финансијског извештавања успоставља минималне или никакве захтеве у вези са повезаним странама, ревизор ипак мора да стекне довољно разумевање о односима и трансакцијама између ентитета и повезаних страна, да би могао да закључи да ли се финансијским извештајима, у оној мери у којој су ти извештаји под утицајем ових односа и трансакција: (видети параграф А1)

- (а) Постигне фер презентација (оквир фер презентације); или (видети параграф А2)
- (б) Не наводи на погрешан закључак (оквир усклађености). (видети параграф А3)

5. Такође, разумевање односа и трансакција између ентитета и повезаних страна је значајно за ревизорову процену да ли постоји један или више фактора ризика криминалне радње у складу са ISA 240, јер се криминалне радње могу лако починити преко повезаних страна.

6. Услед инхерентних ограничења ревизије, постоји неизбежан ризик да неки материјално погрешни искази у финансијским извештајима неће бити откривени, иако је ревизија планирана и извршена у складу са Међународним стандардима ревизије. У контексту повезаних страна, потенцијални ефекти инхерентних ограничења на ревизорову способност да открије материјално погрешне исказе су већи услед следећих разлога:

- Може се десити да руководство не буде упознато са постојањем свих односа и трансакција између повезаних страна, посебно уколико применљивим оквиром финансијског извештавања нису постављени специфични захтеви за повезане стране.
- Односи између повезаних страна могу представљати бољу могућност за тајне договоре, прикривање или манипулацију од стране руководства.

7. Планирање и спровођење ревизије која укључује професионални скептицизам у складу са ISA 200 је веома важно у контексту потенцијалних необелодањених односа и трансакција између повезаних страна. Захтеви овог ISA су осмишљени како би помогли ревизору да идентификује и процени ризике материјално погрешних исказа који се повезују са односима и трансакцијама између повезаних страна, и осмисли ревизијске поступке као одговор на процењене ризике.

### **Датум ступања на снагу**

8. Овај стандард важи за ревизије финансијских извештаја за периоде који почињу 15. децембра 2009. године или касније.\*

### **Циљеви**

9. Циљеви ревизора су да:

(а) Без обзира на то да ли су применљивим оквиром финансијског извештавања успостављени захтеви у погледу повезаних страна, стекне разумевање о односима и трансакцијама између повезаних страна како би могао да:

(i) Препозна факторе ризика криминалне радње, уколико их има, који су последица односа и трансакција између повезаних страна, а који су значајни за идентификовање и процену ризика материјално погрешних исказа услед криминалне радње; и

(ii) Донесе закључак, на основу прикупљених ревизијских доказа, да ли се финансијским извештајима, у оној мери у којој су под утицајем односа и трансакција:

а. Постигне фер презентација (за оквире фер презентације), или

б. Не наводи на погрешан закључак (за оквир усклађености); и

(б) Такође, у ситуацијама када су применљивим оквиром финансијског извештавања успостављени специфични захтеви у погледу повезаних страна, да прикупи довољно адекватних ревизијских доказа о томе да ли су односи и трансакције између повезаних страна адекватно идентификоване и рачуноводствено обухваћене у финансијским извештајима у складу са овим оквиром.

### **Дефиниције**

10. За потребе Међународних стандарда ревизије наведени појмови имају следеће значење:

(а) Независна трансакција – трансакција спроведена под условима који одговарају трансакцији између вољног купца и вољног продавца који нису повезани, делују независно један од другог и руководе се својим најбољим интересима.

(б) Повезана страна – Страна која је или: (видети параграфе А4–А7)

(i) Повезана страна која је дефинисана у применљивом оквиру финансијског извештавања, или

(ii) Када применљивим оквиром финансијског извештавања нису успостављени захтеви који се односе на повезане стране или је успостављен минимум захтева:

а. Лице или други ентитет који има контролу или значајан утицај, директно или индиректно преко једног или више посредника, на извештајни ентитет;

б. Други ентитет над којим извештајни ентитет има контролу или значајан утицај, директно или индиректно преко једног или више посредника; или

ц. Други ентитет који је под заједничком контролом са извештајним ентитетом зато што имају:

i. Заједничко контролно власништво;

ii. Заједничко више руководство; или

iii. заједничко руководство.

Међутим, ентитети који су под заједничком контролом државе (то јест, националне, регионалне или локалне власти) се не сматрају повезаним осим уколико нису повезане значајним трансакцијама или у значајној мери деле ресурсе.

### **Захтеви**

#### **Поступци процене ризика и повезане активности**

11. Као део поступка процене ризика и повезаних активности које, у складу са захтевима ISA 315 (ревидиран) и ISA 240, ревизор спроводи током ревизије, ревизор врши ревизијске поступке и повезане активности наведене у параграфима 12–17 како би прибавио информације које су релевантне за идентификовање ризика материјално погрешног исказа који се доводи у везу са односима и трансакцијама између повезаних страна. (видети параграф А8)

#### *Разумевање односа и трансакција са повезаним странама*

12. Дискусија тима који ради на ангажовању која је обавезна у складу са ISA 315 (ревидиран) и ISA 240 обухвата одређена разматрања о осетљивости финансијских извештаја на материјално погрешне исказе услед криминалне радње или грешке која може бити последица односа и трансакција између ентитета и повезаних страна. (видети параграфе А9–А10)

13. Ревизор испитује руководство о:

(а) Идентитету повезаних страна ентитета, укључујући и промене у односу на претходни период; (видети параграфе А11–А14)

(б) Природи односа између ентитета и ових повезаних страна; и

(ц) Да ли је ентитет имао трансакције са овим повезаном лицима током тог периода, и ако јесте, која је врста и сврха тих трансакција.

14. Ревизор треба да обави испитивање руководства и осталих особа у ентитету, и спроведе друге поступке процене ризика за које сматра да су неопходни како би стекао разумевање о контролама, уколико их има, које је руководство успоставило да би се: (видети параграфе А15–А20)

(а) Идентификовали, рачуноводствено обухватили и обелоданили односи и трансакције са повезаним странама у складу са применљивим оквиром финансијског извештавања;

(б) Дала овлашћења и одобрења за значајне трансакције и аранжмане са повезаним странама; и (видети параграф А21)

(ц) Дала овлашћења и одобрења за значајне трансакције и аранжмане који нису део редовног пословања.

*Обраћање пажње на информације о повезаним странама приликом прегледа евиденција и докумената*

15. Током ревизије, ревизор треба да обрати пажњу, приликом прегледа евиденција и докумената, на аранжмане или друге информације које могу да указују да постоје односи или трансакције са повезаним странама које руководство није раније идентификовало или обелоданило ревизору. (видети параграфе А22–А23)

Ревизор треба, посебно, да прегледа следеће како би утврдио да ли постоје показатељи постојања односа или трансакција са повезаним странама које руководство није раније идентификовало или обелоданило ревизору:

(а) потврде из банке или правни документи који су прикупљени у току ревизијских поступака;

(б) записнике са састанака деоничара и лица овлашћених за управљање; и

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

16. Уколико током вршења обавезних ревизијских поступака наведених у параграфу 15 или других ревизијских поступака ревизор уочи значајне трансакције које нису део редовног пословања ентитета, ревизор испитује руководство о: (видети параграфе А24–А25)

(а) Природи тих трансакција; и (видети параграф А26)

(б) Да ли постоји могућност да су повезане стране укључене у те трансакције. (видети параграф А27)

*Размена информација о повезаној страни са тимом који ради на ангажовању*

17. Ревизор треба да размењује информације које има о повезаним странама ентитета са тимом који ради на ангажовању. (видети параграф А28)

#### **Идентификација и процена ризика материјално погрешних исказа у вези са односима и трансакцијама са повезаним странама**

18. Како би испунио захтеве из ISA 315 (ревидиран) у погледу идентификације и процене ризика материјално погрешног исказа, ревизор идентификује и процењује ризике материјално погрешних исказа који су у вези са односима и трансакцијама са повезаним странама и утврђује да ли су неки од тих ризика значајни ризици. Да би то урадио, ревизор третира идентификоване значајне трансакције са повезаним странама које нису део редовног пословања као фактор који повећава значајне ризике.

19. Уколико ревизор идентификује факторе ризика криминалне радње (укључујући и околности које се тичу постојања повезане стране са доминантним утицајем) приликом спровођења поступака процене ризика и осталих активности у вези са повезаним странама, ревизор треба да узме у обзир те информације приликом идентификовања и процене ризика материјално погрешних исказа услед криминалне радње, у складу са ISA 240. (видети параграфе А6 и А29–А30)

#### **Одговори на ризике материјално погрешног исказа у вези са односима и трансакцијама са повезаним странама**

20. Као део захтева из ISA 330 у погледу одговора ревизора на процењене ризике, ревизор осмишљава и спроводи даље ревизијске поступке како би прибавио довољно адекватних ревизијских доказа о процењеним ризицима материјално погрешних исказа који су у вези са



односима и трансакцијама са повезаним странама. Ови ревизијски поступци укључују поступке који су захтевани параграфима 21–24. (видети параграфе А31–А34)

*Идентификација претходно неидентификованих и необелодањених повезаних страна или трансакција са значајним повезаним странама*

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

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

(а) У најкраћем року обавештава остале чланове тима који ради на ангажовању о значајним информацијама; (видети параграф А35)

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

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

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

(ц) Обавља одговарајуће ревизијске поступке суштинског испитивања у вези са новоидентификованим повезаним странама или значајним трансакцијама са повезаним странама; (видети параграф А36)

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

(е) Уколико се чини да руководство није имало намеру да обелодани информације (што указује на ризик материјално погрешног исказа услед криминалне радње), процењује које су последице тога на ревизију. (видети параграф А37)

*Идентификоване значајне трансакције са повезаним странама које нису део редовног пословања ентитета*

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

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

(i) Пословна оправданост (или њено непостојање) за трансакције указују да се у њима учествује како би се извршило нетачно финансијско извештавање или прикрила злоупотреба имовине; (видети параграфе А38–А39)

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

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

(б) Прибавља ревизијске доказе да су дата одговарајућа овлашћења и одобрења за трансакције. (видети параграфе А40–А41)

*Тврдње да су трансакције са повезаним странама спроведене под условима који су еквивалентни онима који преовлађују у независним трансакцијама*

24. Уколико је руководство изнело тврдњу у финансијским извештајима да је трансакција са повезаним странама спроведена под условима који су еквивалентни онима који преовлађују у независним трансакцијама, ревизор треба да прибави довољно адекватних ревизијских доказа о тој тврдњи. (видети параграфе А42–А45)

**Процена рачуноводства и обелодањивања односа и трансакција са идентификованим повезаним странама**

25. Приликом формирања мишљења о финансијским извештајима у складу са ISA 700 (ревидиран), ревизор процењује: (видети параграф А46)

(а) Да ли су односи и трансакције са идентификованим повезаним странама на адекватан начин рачуноводствено обухваћене и обелодањене у складу са применљивим оквиром финансијског извештавања, и (видети параграф А47)

(б) Да ли ефекти односа и трансакција са повезаним странама:

(i) Онемогућавају фер презентацију финансијских извештаја (за оквире фер презентације); или

(ii) Узрокују доношење погрешних закључака на основу финансијских извештаја (за оквире усклађености).

#### **Писане изјаве**

26. У случајевима где су применљивим оквиром финансијског извештавања утврђени захтеви у погледу повезаних страна, ревизор прибавља писане изјаве од руководства и, где је то применљиво, лица овлашћених за управљање: (видети параграфе А48–А49)

(а) Да су ревизору обелоданили идентитет повезаних страна и све односе и трансакције са повезаним странама са којим су упознати; и

(б) Да су адекватно рачуноводствено обухватили и обелоданили те односе и трансакције у складу са захтевима оквира.

#### **Комуникација са лицима овлашћеним за управљање**

27. Осим у случају када су сва лица овлашћена за управљање укључена у руковођење ентитетом, ревизор ће лицима овлашћеним за управљање саопштава значајна питања која се јављају током ревизије у вези са повезаним странама ентитета. (видети параграф 50)

#### **Документација**

28. Ревизор у ревизијску документацију укључује називе идентификованих повезаних страна и природу односа са повезаним странама.

\* \* \*

#### **Примена и остала објашњења**

##### **Одговорности ревизора**

*Оквири финансијског извештавања који успостављају минималне захтеве у вези повезаних страна* (видети параграф 4)

А1. Применљиви оквир финансијског извештавања којим се успостављају минимални захтеви у вези повезаних странама дефинише значење повезане стране али ова дефиниција је знатно ужа од дефиниције која је наведена у параграфу 10(б)(ii) овог ISA, тако да захтев оквира у погледу обелодањивања односа и трансакција са повезаним странама важи за знатно мањи број односа и трансакција са повезаним странама.

*Оквири фер презентације* (видети параграф 4(а))

А2. У контексту оквира фер презентације, односи и трансакције са повезаним странама могу онемогућити фер презентацију финансијских извештаја уколико, на пример, економска реалност тих односа и трансакција није адекватно одражена у тим финансијским извештајима. На пример, фер презентација можда неће бити постигнута ако је продаја имовине од стране ентитета акционару који контролише ентитет, по цени која је испод или изнад фер тржишне вредности, рачуноводствено обухваћена као тржишна трансакција за ентитет, а у ствари може да представља уплату или поврат капитала или исплату дивиденде.

*Оквири усклађености* (видети параграф 4(б))

А3. У контексту оквира усклађивања, од одређених околности ангажовања зависи да ли односи и трансакције са повезаним странама доводе до тога да финансијски извештаји наводе на погрешне закључке као што је описано у ISA 700 (ревидиран). На пример, чак и у случају да је необелодањивање трансакција са повезаним странама у финансијским извештајима у складу са оквиром и применљивим законом или регулативом, финансијски извештаји могу наводити на погрешан закључак уколико ентитет већи део свог прихода остварује из трансакција са повезаним странама, а та чињеница није обелодањена. Међутим, веома су ретке ситуације када ће ревизор размотрити да ли финансијски извештаји, који су припремљени и презентовани у складу са оквиром усклађености, наводе на погрешан закључак уколико је у складу са ISA 210 ревизор закључио да је оквир прихватљив.

**Дефиниција повезане стране** (видети параграф 10(б))

А4. Многи оквири финансијског извештавања се баве концептом контроле и значајног утицаја. Иако се приликом разматрања ових концепата могу користити различити појмови, у начелу сви објашњавају следеће:

(а) Контрола је моћ управљања финансијским и пословним политикама ентитета како би остварила корист од његових активности; и

(б) Значајан утицај (који може бити стечен путем заједничког власништва, законом или споразумом) је моћ учествовања у доношењу политичких и оперативних одлука, али не и контрола над овим политикама.

A5. Постојање следећих односа може да указује на присуство контроле или значајног утицаја:

(а) Директно или индиректно власништво над капиталом ентитета или други финансијски интереси у њему.

(б) Директно или индиректно власништво над капиталом или други финансијски интереси у другим ентитетима.

(ц) Припадање групи лица овлашћених за управљање или кључном руководству (то јест групи чланова руководства који имају овлашћења и одговорност да планирају, усмеравају и контролишу активности ентитета).

(д) Блиска родбинска веза са било којом особом наведеном у подпараграфу (ц)

(е) Постојање значајног пословног односа са било којом особом наведеном у подпараграфу (ц).

*Повезане стране са доминантним утицајем*

A6. Повезане стране, које су у могућности да врше контролу или имају значајан утицај, могу бити у позицији да значајно утичу на ентитет или његово руководство. Разматрање таквог понашања је релевантно приликом идентификовања и процене ризика материјално погрешних исказа услед криминалне радње, као што је детаљније описано у параграфима A29–A30.

Ентитети посебне намене као повезане стране

A7. У неким околностима, ентитет посебне намене може бити повезана страна ентитета, јер га ентитет суштински контролише, иако ентитет поседује мали део или уопште не поседује капитал ентитета посебне намене.

#### **Поступци процене ризика и повезане активности**

*Ризици материјално погрешних исказа који се доводе у везу са односима и трансакцијама са повезаним странама (видети параграф 11)*

Разматрања која су специфична за ентитете јавног сектора

A8. Одговорности ревизора јавног сектора у вези са односима и трансакцијама са повезаним странама могу бити под утицајем ревизијског мандата, или обавезама ентитета јавног сектора у складу са законом, регулативом или другим прописима. Као последица тога, одговорности ревизора јавног сектора не морају бити ограничене само на то да реагују на ризике материјално погрешних исказа који се доводе у везу са односима и трансакцијама са повезаним странама, већ могу да обухвате и шире одговорности како би се одговорило на ризике неусклађености са законом, регулативом или другим прописима којима се регулише јавни сектор и у којима се наводе специфични захтеви за пословање са повезаним странама. Такође, ревизор јавног сектора некада мора да узме у обзир захтеве финансијског извештавања за јавни сектор у вези са односима и трансакцијама са повезаним странама који се могу разликовати од оних који важе за приватни сектор.

*Разумевање односа и трансакција са повезаним странама ентитета*

*Дискусија у оквиру тима који ради на ангажовању (видети параграф 12)*

A9. Питања која могу бити покренута у склопу дискусије између чланова тима који ради на ангажовању обухватају следећа питања:

- Природу и обим односа и трансакција ентитета и повезаних страна (уз коришћење, на пример, ревизорове евиденције идентификованих повезаних страна која се ажурира након сваке ревизије).

- Истицање значаја одржавања професионалног скептицизма током ревизије у вези са могућим постојањем материјално погрешних исказа који су у вези са односима и трансакцијама са повезаним странама.

- Околности или услови у којима се налази ентитет, а који могу да указују на постојање односа или трансакција са повезаним странама које руководство није идентификовало или обелоданило ревизору (на пример, сложена организациона структура, коришћење ентитета посебне намене за ванбилансне трансакције или неадекватан информациони систем).

- Евиденције или документе који могу да указују на постојање односа или трансакција са повезаним странама.

- Значај који руководство и лица овлашћена за управљање придају идентификацији, адекватном рачуноводственом обухватању, и обелодањивању односа и трансакција са повезаним странама (уколико су применљивим оквиром финансијског извештавања успостављени захтеви за повезане стране), и повезани ризик да ће руководство заобићи значајне контроле.

A10. Такође, дискусија у вези криминалних радњи може да обухвата разматрање конкретних начина на који би повезане стране могле бити укључене у криминалне радње. На пример:

- На који начин ентитети посебне намене које контролише руководство могу бити употребљени за управљање добитком.
- На који начин трансакције између ентитета и познатог пословног партнера кључног члана руководства могу бити спроведене да би се омогућила злоупотреба имовине ентитета.

Идентитет повезаних страна ентитета (видети параграф 13(а))

A11. У случајевима где су применљивим оквиром финансијског извештавања утврђени захтеви у вези повезаних страна, информације у вези са идентитетом повезаних страна ентитета су најчешће већ спремне и на располагању руководству, јер информациони системи ентитета морају да евидентирају, обрађују и сумирају односе и трансакције ентитета са повезаним странама како би се омогућило да ентитет испуни захтеве оквира у вези рачуноводственог обухватања и обелодањивања. Руководство зато вероватно има свеобухватну листу повезаних страна и промена у односу на претходни период. За поновна ангажовања, вршење упита даје основу за поређење информација које је доставило руководство, са ревизоровом евиденцијом повезаних страна из претходног периода.

A12. Међутим, уколико оквиром нису утврђени захтеви у вези са повезаним странама, ентитет можда неће имати такве информационе системе. У таквим околностима се може десити да руководство не буде свесно постојања свих повезаних страна. У сваком случају, захтев да се изврши испитивање наведено у параграфу 13 и даље важи, јер руководство може бити упознато са странама које испуњавају све захтеве дефиниције повезане стране који су наведени у овом ISA. У таквом случају, међутим, ревизорово испитивање идентитета повезаних страна ентитета ће најчешће бити саставни део ревизоровог поступка процене ризика и повезаних активности које се врше у складу са ISA 315 (ревидиран) ради добијања информација о:

- Власничкој и управљачкој структури ентитета;
- Постојећим и планираним инвестицијама ентитета;
- Структури ентитета и начину финансирања.

У конкретном случају односа заједничке контроле, руководство ће пре бити свесно тих односа уколико они имају економски значај за ентитет, а ревизорово испитивање руководства ће бити ефективније уколико се фокусира на то да ли су стране са којима ентитет ступа у значајне трансакције, или, са којима у значајној мери дели ресурсе, повезане стране.

A13. У контексту ревизије групе, ISA 600 захтева да тим ангажовања на нивоу групе достави сваком ревизору компоненте списак повезаних страна које је припремило руководство групе и свих других повезаних страна са којима је тим ангажовања на нивоу групе упознат. У случајевима када је ентитет компонента групе, ове информације представљају корисну основу за ревизорове упите руководству о идентитету повезаних страна ентитета.

A14. Ревизор такође може прибавити неке информације о идентитету повезаних страна испитивањем руководства током процеса прихватања или наставка ангажовања.

Контроле ентитета над односима и трансакцијама са повезаним странама (видети параграф 14)

A15. Остала лица у ентитету су она за које се сматра да су највероватније упознате са односима и трансакцијама са повезаним странама ентитета, и контролама ентитета над таквим односима и трансакцијама. Међу њима могу да буду, у оној мери у којој не чине део руководства:

- Лица овлашћена за управљање;
- Запослени који су у позицији да иницирају, обрађују или евидентирају трансакције које су значајне и нису у оквиру редовног пословања, и они који надгледају и прате те запослене;
- Функција интерне ревизије;
- Интерни правни саветници; и
- Лице задужено за етику или лице на еквивалентној позицији.

A16. Ревизија се спроводи под претпоставком да руководство и када је то адекватно, лица овлашћена за управљање имају сазнање и разумеју да имају одговорност за припрему финансијских извештаја у складу са применљивим оквиром финансијског извештавања, укључујући и фер презентацију где је то релевантно, као и за оне интерне контроле за које руководство, и када је то адекватно, лица овлашћена за управљање утврде да су неопходне за припрему финансијских извештаја у којима неће бити материјално погрешних исказа, било да су изазвани кривичном радњом или грешком. У складу са тим, уколико су оквиром установљени захтеви у вези повезаних страна, припрема финансијских извештаја захтева да руководство, уз надзор лица овлашћених за управљање, осмисли, примени и одржава одговарајуће контроле над односима и трансакцијама са повезаним странама ради идентификације и адекватног рачуноводственог обухватања и обелодањивања у складу са оквиром. У улози надзора, лица овлашћена за управљање надгледају начин на који руководство обавља своје дужности у вези са тим контролама. Без обзира на све оквиром установљене захтеве које се тичу повезаних страна, лица овлашћена за управљање могу, у оквиру надзора, добити информације од руководства помоћу којих ће схватити природу и пословну оправданост односа и трансакција са повезаним странама ентитета.

A17. Како би се испунио захтев ISA 315 (ревидиран) у погледу стицања разумевања контролног окружења, ревизор може размотрити одлике контролног окружења које су релевантне за спречавање ризика материјално погрешних исказа који су у вези са односима и трансакцијама са повезаним странама, као што су:

- Интерни етички кодекс, о ком су адекватно информисани запослени у ентитету и примењује се у циљу регулација околности у којима ентитет може ступити у одређене врсте трансакција са повезаним лицима.

- Политике и процедуре за отворено и благовремено обелодањивање интереса које руководство и лица овлашћена за управљање имају у трансакцијама са повезаним странама.

- Додељивање одговорности, у оквиру ентитета, за идентификовање, евидентирање, сумирање и обелодањивање трансакција са повезаним странама.

- Благовремено обелодањивање и дискусија руководства са лицима овлашћеним за управљање о значајним трансакцијама са повезаним странама ван редовног тока пословања ентитета, укључујући и то да ли су лица овлашћена за управљање адекватно преиспитала пословну оправданост трансакција (на пример, тражењем савета од екстерних професионалних саветника).

- Јасна упутства за одобравање трансакција са повезаним странама које укључују стварни и наводни сукоб интереса, као што је одобрење од пододбора лица овлашћених за управљање који се састоји од особа које су независне од руководства.

- Периодични прегледи које врше интерни ревизори, уколико је то применљиво.

- Проактивни поступци руководства поводом решавања питања обелодањивања повезаних страна, као што је тражење савета од ревизора или екстерног правног саветника.

- Постојање политика и процедура алармирања, где је то применљиво.

A18. Контроле над односима и трансакцијама са повезаним странама у оквиру неких ентитета могу бити мањкаве или непостојеће услед великог броја разлога, као што су:

- Низак степен пажње који руководство посвећује идентификовању и обелодањивању односа и трансакција са повезаним странама.

- Недостатак одговарајућег надзора од стране лица овлашћених за управљање.

- Свако намерно занемаривање тих контрола јер обелодањивања повезаних страна могу открити информације које руководство сматра осетљивим, на пример, постојање трансакција у које су укључени чланови породица руководиоца.

- Руководство недовољно разуме захтеве у вези са повезаним странама који су утврђени применљивим оквиром финансијског извештавања.

- Непостојање захтева за обелодањивање у применљивом оквиру финансијског извештавања.

Када су те контроле неефективне или не постоје, ревизор може бити у ситуацији да није у могућности да прикупи довољно одговарајућих ревизијских доказа о односима и трансакцијама са повезаним странама. Уколико је ово случај, ревизор би, у складу са ISA 705 (ревидиран), размотрио импликације на ревизију, укључујући и мишљење у ревизоровом извештају.

A19. Погрешно финансијско извештавање у криминалне сврхе често укључује заобилажење контрола од стране руководства које би иначе сматране ефективним. Ризик заобилажења контрола од стране руководства је виши уколико руководство има односе који укључују контролу или значајан утицај са странама са којима ентитет послује, јер ови односи могу бити већи подстрек и дати руководству више могућности за вршење криминалних радњи. На пример, финансијски интерес руководства у одређеним повезаним странама може бити подстицај да руководство заобиђе контролу тако што ће (а) наводити ентитет, да супротно његовим интересима, врши трансакције у корист ових страна, или (б) радити у тајном договору са тим странама или контролисати њихове активности. Примери могућих криминалних радњи обухватају:

- Креирање фиктивних услова трансакција са повезаним странама како би се погрешно представила пословна оправданост ових трансакција.
- Организација трансфера средстава у криминалне сврхе од руководства или руководству и/или другима у износима који су значајно изнад или испод тржишне вредности.
- Укључивање у сложене трансакције са повезаним странама, као што су ентитети посебне намене, које су тако структурисане да на погрешан начин приказују финансијску позицију или финансијски утицај ентитета.

Разматрања која су специфична за мање ентитете

A20. Контролне активности у мањим ентитетима имају тенденцију да буду мање формалне и мањи ентитети можда немају документован процес у вези са успостављањем односа и трансакција са повезаним странама. Власник-руководилац може ублажавати неке од ризика који настају као последица трансакција са повезаним странама, или потенцијално повећати те ризике, путем активног учешћа у свим главним аспектима тих трансакција. За те ентитете, ревизор може стећи разумевање о односима и трансакцијама са повезаним странама, и свих контрола које могу постојати над њима, испитивањем руководства у комбинацији са другим поступцима, као што је посматрање активности руководства у сврхе надзора и прегледа, и провером расположиве релевантне документације.

Овлашћења и одобравања значајних трансакција и аранжмана (видети параграф 14(б))

A21. Овлашћивање представља давање дозволе од стране или страна које имају надлежност (било да је у питању руководство, лица овлашћена за управљање или акционари ентитета) за укључивање ентитета у одређене трансакције у складу са претходно утврђеним критеријумима, било да укључују расуђивање или не. Одобрење обухвата прихватање трансакција у које је ступио ентитет од стране наведених лица, по основу задовољења критеријума на основу којих је добијено овлашћење. Примери контрола које ентитет може да успостави за овлашћење или одобравање значајних трансакција или аранжмана са повезаним странама или значајних трансакција или аранжмана ван редовног тока пословања, обухватају:

- Надзор контрола како би се идентификовале такве трансакције или аранжмани за сврхе овлашћивања или одобравања.
- Одобравање услова трансакција и аранжмана од стране руководства, лица овлашћених за управљање или, где је то применљиво, акционара.

*Обраћање пажње на информације о повезаним странама приликом прегледа евиденција и докумената*

Евиденције и документи које ревизор може да прегледа (видети параграф 15)

A22. Током ревизије, ревизор може да изврши проверу евиденција и докумената који могу да пруже информације о односима и трансакцијама са повезаним странама, на пример:

- Потврда трећих страна које је прикупио ревизор (као додатак потврдама од банке и правним потврдама)
- Пореских пријава.
- Информација које ентитет доставља регулаторним телима.
- Регистара акционара како се би идентификовали главни акционари ентитета.
- Изјава о сукобу интереса које даје руководство или лица овлашћена за управљање.
- Евиденција о инвестицијама ентитета и пензионим плановима.
- Уговора и споразума са кључним руководством или лицима овлашћеним за управљање.
- Значајних уговора и споразума који не спадају у редовно пословање ентитета.

- Посебних фактура и кореспонденција од професионалних саветника ентитета.
- Полиса животног осигурања купљених од стране ентитета.
- Значајних уговора које је ентитет поново закључио током одређеног периода.
- Извештаја функције интерне ревизије.
- Документације која је у вези са поднесцима ентитета регулаторном телу за хартије од вредности (на пример, проспекти).

Аранжмани који могу да укажу на постојање претходно неидентификованих или необелодањених односа и трансакција са повезаним странама. (видети параграф 15)

A23. Аранжман обухвата формални или неформални споразум између ентитета и једне или више страна за потребе попут:

- Успостављања пословних односа путем одређених релација или структура.
- Спровођења одређених врста трансакција под посебним условима.
- Пружања наменских услуга или финансијске подршке.

Примери аранжмана који могу да указују на постојање односа или трансакција са повезаним странама, које руководство није претходно идентификовало или обелоданило ревизору укључују:

- Учешће у партнерствима са другим странама.
- Споразуми о пружању услуга одређеним странама под условима и околностима које нису уобичајене у редовном пословању ентитета.
- Односе између корисника гаранције и гаранта.

Идентификовање значајних трансакција ван редовног тока пословања (видети параграф 16)

A24. Добијање додатних информација о значајним трансакцијама ван редовног пословања ентитета омогућава ревизору да процени да ли су присутни фактори ризика криминалне радње и уколико применљиви оквир финансијског извештавања установљава захтеве који се тичу повезаних страна, да идентификује ризике материјално погрешних исказа.

A25. Примери трансакција ван редовног тока пословања ентитета могу обухватати:

- Сложене трансфере капитала, као што је корпоративно реструктурирање или стицање.
- Трансакције са Off-shore компанијама у правним системима који имају блаже корпоративне законе.
- Изнајмљивање просторија или услуге управљања од стране ентитета другој страни уколико нема никакве надокнаде.
- Трансакције продаје уз неубичајено високе попусте или велики број повраћаја.
- Трансакције са повратним аранжманима, на пример, продаја уз обавезу поновне куповине.
- Трансакције на бази уговора чији услови су промењени пре њиховог истицања.

Разумевање природе значајних трансакција ван редовног пословања (видети параграф 16(а))

A26. Упити о природи значајних трансакција ван редовног пословања ентитета обухватају стицање разумевања пословне оправданости тих трансакција, и условима под којима је ентитет у њих ступио.

Испитивање да ли су укључене повезане стране (видети параграф 16(б))

A27. Повезана страна може бити укључена у значајне трансакције ван редовног пословања ентитета, не само тако што ће директно утицати на трансакцију будући да је једна од страна у трансакцији, већ и индиректним утицањем преко посредника. Такав утицај може указивати на постојање ризика криминалне радње.

*Размена информација о повезаној страни са тимом који ради на ангажовању* (видети параграф 17)

A28. Релевантне информације о повезаној страни које могу међу собом делити чланови тима ангажовања обухватају, на пример:

- Идентитет повезаних страна ентитета.

- Природу односа и трансакција са повезаним странама.
- Значајне или сложене односе или трансакције са повезаним странама, који могу да захтевају посебна ревизијска разматрања, посебно оне трансакције у којима финансијски интерес има руководство или лица овлашћена за управљање.

**Идентификација и процена ризика материјално погрешних исказа који су у вези са односима и трансакцијама са повезаним странама**

*Фактори ризика криминалних радњи који су у вези са повезаном страном која има доминантан утицај (видети параграф 19)*

A29. Доминантност једне особе или мање групе без постојања компензирајућих контрола је фактор ризика криминалне радње. Показатељи доминантног утицаја који врши повезана страна обухватају:

- Повезана страна је ставила вето на значајне пословне одлуке које је донело руководство или лица овлашћена за управљање.
- Значајне трансакције се упућују на повезане стране ради финалног одобрења.
- Дискусија између руководства или лица овлашћених за управљање, у вези са пословним понудама које је предложила повезана страна, постоји у мањој мери или уопште не постоји.
- Ретко се дешава да трансакције у које је укључена повезана страна (или ближи сродник повезане стране) буду подвргнуте независном прегледу и одобрено.

Доминантан утицај може такође постојати у случајевима када је повезана страна имала значајну улогу у оснивању ентитета и наставља да игра водећу улогу у руковођењу ентитетом.

A30. У присуству других фактора ризика, постојање повезане стране са доминантним утицајем може указивати на значајне ризике материјално погрешних исказа услед криминалне радње. На пример:

- Необично висока флукуација вишег руководства или професионалних саветника може указивати на неетичке или криминалне пословне праксе у корист повезаних страна.
- Коришћење пословних посредника за значајне трансакције за које не постоји јасно пословно оправдање, може да укаже на то да повезана страна има интерес у таквим трансакцијама који остварују путем контроле тих посредника.
- Докази о повећаном учешћу повезане стране или великој заинтересованости за одабир рачуноводствених политика или утврђивање значајних процена, што може указивати на постојање погрешног финансијског извештавања у криминалне сврхе.

**Одговори на ризике материјално погрешних исказа у вези са односима и трансакцијама са повезаним странама (видети параграф 20)**

A31. Природа, време и обим даљих ревизијских поступака које ревизор може одабрати како би одговорио на ризике материјално погрешних исказа који се доводе у везу са односима и трансакцијама са повезаним странама, зависе од природе тих ризика и околности у којима се налази ентитет.

A32. Примери суштинских ревизијских поступака које ревизор може да спроведе уколико процени да постоји значајан ризик да руководство није адекватно рачуноводствено обухватило или обелоданило трансакције са повезаним странама у складу са применљивим оквиром финансијског извештавања (било да је то последица криминалне радње или грешке) обухватају:

- Потврђивање или дискусију о специфичним аспектима трансакција са посредницима као што су банке, адвокатске канцеларије, гаранти или агенти, где је то могуће и није забрањено законом, регулативом или етичким правилима.
- Потврђивање разлога, одређених услова или износа трансакција са повезаним странама (овај ревизијски поступак може бити мање ефикасан када ревизор процени да је вероватно да ће ентитет утицати на повезане стране и њихове одговоре ревизору).
- Када је то применљиво, читање финансијских извештаја или других релевантних финансијских информација у вези повезаних страна, уколико такве информације постоје, ради тражења доказа о рачуноводственом обухвату трансакција у рачуноводственим евиденцијама повезаних страна.

A33. Уколико је ревизор проценио да је значајан ризик материјално погрешног исказа услед криминалне радње последица постојања повезане стране са доминантним утицајем, ревизор може, као додаток општим захтевима из ISA 240, извршити следеће ревизијске поступке како би стекао разумевање пословних односа које је повезана страна успоставила директно или индиректно са



ентитетом, и на тај начин установити потребу за даљим адекватним суштинским ревизијским поступцима као што су:

- Испитивање или дискусија са руководством или лицима овлашћеним за управљање.
- Испитивања повезане стране.
- Провера значајних уговора са повезаном страном.
- Одговарајући поступак испитивања историјата пословања, путем интернета или одређених екстерних база пословних информација.
- Прегледање извештаја о упозорењима добијеним од запослених уколико такви извештаји постоје.

A34. У зависности од резултата ревизорових поступака процене ризика, ревизор може сматрати да је прикладно да прибави ревизијске доказе без тестирања контрола ентитета које се тичу односа и трансакција са повезаним странама. У неким ситуацијама, међутим, неће бити могуће прибавити довољно адекватних ревизијских доказа поступцима суштинског испитивања у погледу ризика материјално погрешних исказа који су у вези са односима и трансакцијама са повезаним странама. На пример, у случајевима где постоје бројне трансакције унутар групе, између ентитета и његових компоненти, и када се значајна количина информација у вези са овим трансакцијама генерише, евидентира и обрађује, и о њима се извештава у електронском облику у интегрисаном систему, ревизор може донети закључак да није могуће осмислити ефективне суштинске ревизијске поступке којима ће се смањити ризик материјално погрешног исказа у вези са овим трансакцијама на прихватљиво низак ниво. У таквом случају, како би се задовољио критеријум из ISA 330 за прибављање довољно адекватних ревизијских доказа о оперативној ефективности релевантних контрола, ревизор треба да изврши тестирање контрола које се тичу потпуности и тачности евидентирања односа и трансакција са повезаним странама.

*Идентификација претходно неидентификованих или необелодањених трансакција са повезаним странама или значајних повезаних страна*

Саопштавање новооткривених информација о повезаним странама тиму који ради на ангажовању (видети параграф 22(а))

A35. Благовремено саопштавање свих новооткривених информација о повезаним странама другим члановима тима који ради на ангажовању помаже им да утврде да ли ове информације утичу на резултате, и закључке донете на основу њих, на поступке процене ризика који су већ обављени, као и на то да ли ризици материјално погрешних исказа треба да буду поново процењени.

Суштински поступци у вези са новооткривеним повезаним странама или значајним трансакцијама са повезаним странама (видети параграф 22(ц))

A36. Примери суштинских ревизијских поступака које ревизор може да изврши у вези са новооткривеним повезаним странама или значајним трансакцијама са повезаним странама страна обухватају:

- Испитивање у вези са природом односа ентитета са новооткривеним повезаним странама, укључујући (у случајевима где је то применљиво и где није забрањено законом, регулативом или етичким правилима) испитивање страна ван ентитета за које се сматра да добро познају ентитет и његово пословање, као што је правни саветник, заступници, представници, консултанти, гаранти или други блиски пословни партнери.
- Спровођење анализе рачуноводствених евиденција о трансакцијама са новооткривеним повезаним странама. Ова анализа се може вршити коришћењем ревизијских техника уз помоћ компјутера.
- Верификација услова под којима се врше новооткривене трансакције са повезаним странама, и провера да ли су те трансакције адекватно рачуноводствено обухваћене и обелодањене у складу са применљивим оквиром финансијског извештавања.

Намерно необелодањивање од стране руководства (видети параграф 22(е))

A37. Захтеви и смернице, наведени у ISA 240, у погледу одговорности ревизора приликом ревизије финансијских извештаја у вези са криминалним радњама су значајни у случајевима где је руководство намерно пропустило да обелодани ревизору повезане стране или значајне трансакције са повезаним странама. Ревизор може такође размотрити да ли је неопходна поновна процена поузданости одговора руководства на упите ревизора и изјава руководства ревизору.

*Идентификоване значајне трансакције са повезаним странама ван редовног тока пословања ентитета (видети параграф 23)*

Процена пословне оправданости трансакција значајних повезаних страна (видети параграф 23)

A38. Приликом процене пословне оправданости трансакција значајних повезаних страна ван редовног пословања ентитета, ревизор може размотрити следеће:

- Да ли је трансакција:
  - Превише сложена (на пример, може обухватати вишеструке повезане стране унутар консолидоване групе).
  - Има неуобичајене услове, као што су неуобичајене цене, камате, гаранције или услови отплате.
  - Непостојање очигледних логичних пословних разлога за трансакцију.
  - Укључује претходно неидентификоване повезане стране.
  - Извршена на неуобичајен начин.
- Да ли је руководство дискутовало о природи, и рачуноводственом обухватању, такве трансакције са лицима овлашћеним за управљање.
- Да ли руководство ставља већи акценат на одређени рачуноводствени третман уместо да поклања неопходну пажњу економским факторима трансакције.

Уколико су објашњења руководства материјално недоследна са условима трансакције са повезаном страном, од ревизора се захтева да, у складу са ISA 500, размотри поузданост објашњења руководства и изјава у вези са другим значајним питањима.

A39. Ревизор може такође желети да стекне разумевање пословне оправданости такве трансакције из угла повезане стране, јер то може помоћи ревизору да боље разуме економску реалност трансакције и зашто је извршена. Пословна оправданост из угла повезане стране која није доследна природи њеног пословања може представљати фактор ризика криминалне радње.

Овлашћење и одобрење значајних трансакција са повезаним странама (видети параграф 23(б))

A40. Овлашћење и одобрење значајних трансакција са повезаним странама које су ван редовног пословања ентитета, од стране руководства, лица овлашћених за управљање или, где је то применљиво, акционара, могу пружити ревизијске доказе да су те трансакције у потпуности размотрене на одговарајућим нивоима у оквиру ентитета и да су услови и околности адекватно приказани у финансијским извештајима. Постојање трансакција ове природе које нису биле предмет овлашћења и одобрења, у одсуству рационалног објашњења добијеног из разговора са руководством или лицима овлашћеним за управљање, може указивати на ризике материјално погрешних исказа услед криминалне радње или грешке. У тим околностима, ревизор треба да обрати пажњу на друге трансакције сличне природе. Овлашћење и одобрење сами по себи, међутим, не морају бити довољан разлог за доношење закључака да ризици материјално погрешних исказа услед криминалне радње не постоје јер су овлашћење и одобрење неефективни уколико је постојао тајни договор између повезаних страна или уколико је ентитет под доминантним утицајем повезане стране.

Разматрања специфична за мање ентитете

A41. Мањи ентитет не мора имати исте контроле на различитим нивоима овлашћења и одобрења које могу постојати у већим ентитетима. У складу са тим, приликом ревизије мањег ентитета, ревизор се може у мањој мери ослонити на овлашћења и одобрење за ревизијске доказе у вези са валидношћу значајних трансакција са повезаним странама које су ван редовног тока пословања ентитета. Уместо тога, ревизор може размотрити спровођење других ревизијских поступака као што је провера релевантних докумената, потврђивање специфичних аспеката трансакција са релевантним странама, или посматрање укључености власника-руководиоца у трансакције.

*Тврдње да су трансакције са повезаним странама спроведене под условима који су еквивалентни онима који преовлађују у независним трансакцијама (видети параграф 24)*

A42. Иако могу бити доступни ревизијски докази о односу цене трансакције са повезаном страном са ценом сличне независне трансакције, обично постоје практичне потешкоће које ограничавају способност ревизора да прибави ревизијске доказе о томе да ли су сви остали аспекти трансакције са повезаном страном еквивалентни условима у независној трансакцији. На

пример, иако ревизор може потврдити да је трансакција са повезаном страном извршена по тржишној цени, може бити неизводљиво да се потврди да ли други услови трансакције (као што су услови кредитирања, потенцијалне обавезе и специфични трошкови) једнаки онима који би обично били договорени између независних страна. У складу са тим, може постојати ризик да тврдња руководства да је трансакција са повезаном страном извршена под условима који су исти онима који преовлађују у независној трансакцији, може бити материјално погрешна.

A43. Припрема финансијских извештаја захтева да руководство потврди тврдњу да је трансакција са повезаном страном спроведене под условима који су еквивалентни онима који преовлађују у независним трансакцијама. Руководство може подржати тврдњу:

- Поређењем услова трансакције са повезаном страном са условима у идентичној или сличној трансакцији са једном или више неповезаних страна.

- Ангажовањем спољног експерта како би се утврдила тржишна вредност и потврдили тржишни услови за трансакцију.

- Поређењем услова трансакције са познатим тржишним условима за сличне трансакције на отвореном тржишту.

A44. Процена подршке коју руководство обезбеђује за ову тврдњу може обухватати једну или више следећих радњи:

- Разматрање адекватности поступка руководства за подржавање тврдње.

- Провера извора интерних или екстерних података којима се подржава тврдња, и провера података како би се утврдила њихова тачност, потпуност и релевантност.

- Процена разумности свих значајних претпоставки на којима се заснива тврдња.

A45. Неки оквири финансијског извештавања захтевају обелодањивање трансакција са повезаном страном које нису спроведене под условима који преовлађују код независних трансакција. У тим околностима, уколико руководство не обелодани трансакцију са повезаном страном у финансијским извештајима, може постојати имплицитна тврдња да је трансакција извршена под условима који преовлађују код независних трансакција.

#### **Процена рачуноводства и обелодањивања односа и трансакција са идентификованим повезаним странама**

*Разматрање материјалности приликом процене погрешних исказа (видети параграф 25)*

A46. ISA 450 захтева да ревизор размотри величину и природу погрешног исказа, и посебне околности у којима се појављује, приликом процене да ли је исказ материјално погрешан. Значај одређене трансакције за кориснике финансијских извештаја може зависити не само од евидентираног износа трансакције већ и од специфичних релевантних фактора, као што је природа односа повезане стране.

*Процена обелодањивања повезане стране (видети параграф 25(а))*

A47. Евалуација обелодањивања повезане стране у контексту захтева обелодањивања, у складу са применљивим оквиром финансијског извештавања обухвата разматрање да ли су чињенице и околности односа и трансакција са повезаним странама ентитета на адекватан начин сумиране и презентоване, тако да су обелодањивања разумљива. Обелодањивања трансакција са повезаном страном могу бити неразумљива уколико:

(а) Пословна оправданост и ефекти трансакција на финансијске извештаје нису јасни или као резултат имају погрешне исказе; или

(б) Кључни услови и други важни елементи трансакција који су неопходни за њихово разумевање нису адекватно обелодањени.

**Писане изјаве** (видети параграф 26)

A48. Околности у којима може бити адекватно да се прибаве писане изјаве од лица овлашћених за управљање су:

- Када су та лица одобрила одређене трансакције са повезаном страном које (а) материјално утичу на финансијске извештаје или (б) укључују руководство.

- Када су та лица извршила посебну усмену презентацију ревизору о детаљима одређене трансакције са повезаном страном.

- Када та лица имају финансијски или други интерес у повезаним странама или трансакцијама са повезаном страном.

A49. Ревизор може такође да одлучи да прикупи писане изјаве у вези са специфичним тврдњама руководства, као што је изјава да одређене трансакције са повезаном страном не укључују необелодањене допунске уговоре.

**Комуникација са лицима овлашћеним за управљање** (видети параграф 27)

A50. Саопштавање значајних питања која се јављају током ревизије у вези са повезаним странама ентитета, помаже ревизору да са лицима овлашћеним за управљање стекне заједничко разумевање природе и решавања ових питања. Примери значајних питања у вези повезаних страна обухватају:

- Необелодањивање података ревизору (било да је намерно или не), од стране руководства, о повезаним странама или значајним трансакцијама са повезаним странама, што може да скрене пажњу лицима овлашћеним за управљање на значајне односе и трансакције са повезаним странама, којих можда раније нису била свесна.
- Идентификовање значајних трансакција са повезаним странама које нису адекватно овлашћене и одобрене, а које могу довести до сумње у постојање криминалне радње.
- Неслагање са руководством у вези са рачуноводственим обухватањем и обелодањивањем трансакција са повезаним странама у складу са применљивим оквиром финансијског извештавања.
- Неусклађеност са важећим законом или регулативом којима се забрањују или ограничавају одређене врсте трансакција са повезаним странама.
- Потешкоће у идентификовању стране која у крајњој инстанци контролише ентитет.

-----

*ISA 315 (ревидиран), Идентификовање и процена ризика материјално погрешних исказа путем разумевања ентитета и његовог окружења*

*ISA 330, Ревизорски одговор на процењене ризике*

*ISA 240, Одговорност ревизора за разматрање криминалних радњи у ревизији финансијских извештаја*

*ISA 240, параграф 24.*

*ISA 200, Општи циљеви независног ревизора и спровођење ревизије у складу са Међународним стандардима ревизије, параграфи A53–A54*

*ISA 200, параграф 15.*

*ISA 315 (ревидиран), параграф 5, ISA 240, параграф 16.*

*ISA 315 (ревидиран), параграф 10; ISA 240, параграф 15.*

*ISA 315 (ревидиран), параграф 25.*

*ISA 330, параграфи 5–6.*

*ISA 240, параграф 32(ц).*

*ISA 700 (ревидиран), Формирање мишљења и извештавање о финансијским извештајима, параграфи 10–15.*

*ISA 260 (ревидиран), Комуникација са лицима овлашћеним за управљање, параграф 13.*

*ISA 230, „Ревизијска документација“ параграфи 8–11, и параграф A6.*

*ISA 200, параграф 13(а), дефинише значење фер презентације и оквира усклађености.*

*ISA 210, Договарање услова ревизијског ангажовања, параграф 6(а).*

*ISA 700 (ревидиран), параграф A17.*

*ISA 315 (ревидиран), параграфи A34–A35, садрже смернице у вези са природом ентитета посебне намене.*

*ISA 600, Специјална разматрања – ревизије финансијских извештаја групе (укључујући рад ревизора компоненте), параграф 40(е)*

*ISA 200, параграф A4.*

*ISA 315 (ревидиран), параграф 14.*

*ISA 705 (ревидиран), Модификације мишљења у извештају независног ревизора*

*ISA 240, параграф 31 и A4.*

*ISA 240, Прилог 1.*

ISA 330 садржи даља упутства у вези са природом, роковима и обимом даљих ревизијских поступака. ISA 240 установљава захтеве и смернице о прикладним одговорима на процењене ризике материјално погрешних исказа услед криминалне радње.

ISA 330, параграф 8(б)

ISA 500, Ревизијски доказ, параграф 11.

ISA 450, Процена погрешних исказа идентификованих током ревизије, параграф 11(а). Параграф А21 у ISA 450 садржи смернице о околностима које могу да утичу на процену погрешног исказа. ISA 230, параграф А8, садржи смернице о природи значајних питања која се јављају током ревизије.

## **МЕЂУНАРОДНИ СТАНДАРД РЕВИЗИЈЕ 560 НАКНАДНИ ДОГАЂАЈИ**

(Стандард важи за ревизије финансијских извештаја за периоде који почињу на дан 31. децембара 2009. године, или касније)

### **САДРЖАЈ**

Параграф

#### **Увод**

Делокруг овог ISA 1

Накнадни догађаји 2

Датум ступања на снагу 3

#### **Циљеви 4**

#### **Дефиниције 5**

#### **Захтеви**

Догађаји који се дешавају између датума финансијских извештаја и датума извештаја ревизора 6–9

Чињенице које су ревизору постале познате након датума ревизорског извештаја али пре датума издавања финансијских извештаја 10–13

Чињенице које су постале познате ревизору након издавања финансијских извештаја 14–17

#### **Примена и остала објашњења**

Делокруг овог ISA А1

Дефиниције А2–А5

Догађаји настали између датума финансијских извештаја и датума извештаја ревизора А6–А10

Чињенице које су ревизору постале познате након датума ревизорског извештаја али пре датума издавања финансијских извештаја А11–А17

Чињенице које су постале познате ревизору након издавања финансијских извештаја А18–А20

Међународни стандард ревизије (ISA) 560, *Накнадни догађаји* треба тумачити у складу са ISA 200, *Општи циљеви независног ревизора и спровођење ревизије у складу са Међународним стандардима ревизије*.

### **Увод**

#### **Делокруг овог ISA**

1. Овај међународни стандард ревизије (ISA) се бави одговорностима ревизора у погледу накнадних догађаја приликом ревизије финансијских извештаја. Не бави се питањима која се односе на одговорности ревизора за остале информације прибављене након датума извештаја ревизора, која су обрађена у стандарду ISA 720 (ревидиран). Са друге стране, такве остале информације могу да скрену пажњу на неки накнадни догађај који је у делокругу овог стандарда. (видети параграф А1)

#### **Накнадни догађаји**

2. Финансијски извештаји могу да буду под утицајем одређених догађаја који се дешавају након датума финансијских извештаја. Многи оквири финансијског извештавања се специфично позивају на такве догађаје. Такви оквири финансијског извештавања обично идентификују две врсте догађаја:

(а) догађаје који пружају доказе о условима који су постојали на датум финансијских извештаја; и

(б) догађаје који указују на стања која су настала након датума финансијских извештаја.

У ISA 700 се објашњава да датум ревизорског извештаја обавештава читаоца да је ревизор размотрио ефекте догађаја и трансакција којих је ревизор постао свестан и који су се десили до тог датума.

#### **Датум ступања на снагу**

3. Овај ISA важи за ревизије финансијских извештаја за периоде који почињу 15. децембра 2009. године или касније.

#### **Циљеви**

4. Циљеви ревизора су:

(а) Да прикупи довољно адекватних ревизијских доказа о томе да ли су догађаји који су се десили између датума финансијског извештаја и датума ревизоровог извештаја, а који захтевају корекције или обелодањивања у финансијским извештајима, адекватно приказани у тим финансијским извештајима у складу са применљивим оквиром финансијског извештавања; и

(б) Да адекватно одговори на чињенице које су ревизору постале познате након датума ревизорског извештаја, а које би, да су биле раније познате ревизору, можда узроковале промене у ревизорском извештају.

#### **Дефиниције**

5. За потребе Међународних стандарда ревизије наведени појмови имају следеће значење:

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

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

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

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

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

#### **Захтеви**

##### **Догађаји који се дешавају између датума финансијских извештаја и датума извештаја ревизора**

6. Ревизор треба да спроведе ревизијске поступке осмишљене ради прибављања довољно адекватних ревизијских доказа да су сви догађаји до датума извештаја ревизора, који захтевају корекције или обелодањивање у финансијским извештајима, идентификовани. Од ревизора међутим, не треба очекивати да врши додатне ревизијске поступке у вези питања за која су претходно примењени ревизијски поступци обезбедили задовољавајуће закључке.

7. Ревизор треба да спроведе поступке у складу са захтевима параграфа 6 тако да обухвати период од датума финансијских извештаја до датума ревизорског извештаја, или најближег могућег датума. Ревизор треба да узме у обзир ревизорску процену ризика приликом утврђивања природе и обима таквих ревизијских поступака, што обично укључују следеће:

(а) Стицање разумевања о поступцима које је руководство установило за сврхе идентификације накнадних догађаја.

(б) Испитивање руководства и, где је то применљиво, лица овлашћених за управљање о томе да ли је било неких накнадних догађаја који би могли да утичу на финансијске извештаје. (видети параграф А9)

(ц) Преглед записника, уколико га има, са састанака власника, руководства и лица овлашћених за управљање одржаних након датума финансијских извештаја и упознавање са питањима која су била разматрана на састанцима за које записници још увек нису доступни. (видети параграф А10)

(д) преглед последњих расположивих периодичних финансијских извештаја ентитета, ако их има.

8. Уколико као резултат поступака који се захтевају параграфима 6 и 7, ревизора идентификује догађаје који захтевају корекције или обелодањивање у финансијским извештајима, ревизор треба да утврди да ли је сваки догађај адекватно приказан у финансијским извештајима у складу са применљивим оквиром финансијског извештавања.

*Писане изјаве*

9. Ревизор треба да захтева од руководства и, где је то применљиво, лица овлашћених за управљање, да доставе писане изјаве у складу са ISA 580 да су сви догађаји који су настали након датума финансијских извештаја, и за које применљиви оквир финансијског извештавања захтева корекције или обелодањивање, обелодањени и да су релевантне корекције извршене.

**Чињенице које су ревизору постале познате након датума ревизорског извештаја али пре датума издавања финансијских извештаја**

10. Ревизор нема обавезу да врши ревизијске поступке у вези са финансијским извештајима након датума ревизорског извештаја. Међутим, уколико, након датума ревизорског извештаја али пре датума издавања финансијских извештаја, ревизору постане позната нека чињеница, која би, да је била позната ревизору на датум ревизорског извештаја, могла да доведе до измене извештаја ревизора, ревизор треба да: (видети параграф А11–А12)

(а) Продискутује то питање са руководством и, где је то применљиво, лицима овлашћеним за управљање.

(б) Утврди да ли финансијски извештаји треба да буду измењени и, уколико је то случај.

(ц) Испита начин на који руководство планира да одговори на ово питање у финансијским извештајима.

11. Уколико руководство измени финансијске извештаје, ревизор треба да:

(а) Спроведе ревизијске поступке који су неопходни у измењеним околностима.

(б) Осим уколико околности из параграфа 12 нису применљиве:

(i) Прошири ревизијске поступке наведене у параграфима 6 и 7 до датума новог извештаја ревизора; и

(ii) Припреми нови ревизорски извештај о измењеним финансијским извештајима. Нови ревизорски извештај неће носити датум који је пре датума када су одобрени измењени финансијски извештаји.

12. Уколико закон, регулатива или оквир финансијског извештавања не забрањују руководству да ограничи измене финансијских извештаја на ефекте на накнадне догађаје или догађаје који узрокују измене и лицима одговорним за одобравање финансијских извештаја није забрањено да ограничи своје одобрење на такву измену, ревизору је дозвољено да ограничи ревизијске поступке у вези накнадних догађаја који се захтевају параграфом 11(б)(i) на такву измену. У таквим ситуацијама, ревизор треба да:

(а) измени ревизорски извештај како би укључио додатни датум који је ограничен на ту измену који на тај начин указује да су ревизорски поступци у вези са накнадним догађајима ограничени само на измену финансијских извештаја која је описана у релевантним напоменама у финансијским извештајима; или (видети параграф А13)

(б) Припреми нови или измењени ревизорски извештај који обухвата пасус којим се скреће пажња или пасус у вези са осталим питањима који указују да су ревизорски поступци у вези накнадних догађаја ограничени само на измене финансијских извештаја као што је описано у релевантној напомени у финансијском извештају.

13. У неким правним системима, закон, регулатива или оквир финансијског извештавања од руководства не захтева да изда измењене финансијске извештаје и, у складу са тим, ревизор не мора да изда измењени или нови ревизорски извештај. Међутим, уколико руководство не измени финансијске извештаје у ситуацији у којој ревизор сматра да се измена мора извршити, онда: (видети параграфе А14–А15)

(а) уколико ревизорски извештај још увек није достављен ентитету, ревизор треба да модификује мишљење у складу са ISA 705 (ревидиран) и након тога достави ревизорски извештај; или

(б) уколико је ревизорски извештај већ достављен ентитету, ревизор треба да обавести руководство и, осим уколико нису сва лица овлашћена за управљање укључена у руковођење

ентитетом, лица овлашћена за управљање, да не издају финансијске извештаје за потребе трећих страна пре него што се изврше неопходне измене. Уколико су финансијски извештаји накнадно објављени без неопходних измена, ревизор треба да предузме неопходне поступке, како би спречио ослањање на ревизорски извештај. (видети параграфе А16–А17)

#### **Чињенице које су постале познате ревизору након издавања финансијских извештаја**

14. Ревизор нема обавезу да након издавања финансијских извештаја врши ревизијске поступке у вези са тим финансијским извештајима. Међутим, уколико, након издавања финансијских извештаја, ревизору постане позната нека чињеница, која би, да је била позната ревизору на датум ревизорског извештаја, могла да доведе до измене извештаја ревизора, ревизор треба да:

(а) Продискутује то питање са руководством и, где је то применљиво, лицима овлашћеним за управљање.

(б) Утврди да ли финансијски извештаји треба да буду измењени и, уколико је то случај.

(ц) Испита начин на који руководство планира да одговори на ово питање у финансијским извештајима. (видети параграф А18)

15. Уколико руководство измени финансијске извештаје, ревизор треба да: (видети параграф А19)

(а) Спроведе ревизијске поступке који су неопходни у измењеним околностима.

(б) изврши преглед мера које је предузело руководство да би обезбедило да су сви примаоци претходно издатих финансијских извештаја, заједно са ревизорским извештајем о њима, обавештени о ситуацији.

(ц) Осим уколико околности из параграфа 12 нису применљиве:

(i) Прошири ревизијске поступке наведене у параграфима 6 и 7 до датума новог извештаја ревизора, а као датум новог ревизорског извештаја ставља датум који није пре датума када су одобрени измењени финансијски извештаји; и

(ii) Припреми нови ревизорски извештај о измењеним финансијским извештајима.

(д) Уколико су применљиве околности наведене у параграфу 12, врши се измена ревизорског извештаја, или припрема нови ревизорски извештај у складу са захтевима параграфа 12.

16. Нови или измењени извештај ревизора треба да садржи пасус којим се скреће пажња или пасус у вези са осталим питањима у коме се назначавача напомена уз финансијске извештаје, у којој се шире разматрају разлози за измену претходно издатих финансијских извештаја и извештаја ревизора.

17. Уколико руководство не предузме неопходне мере да обезбеди да сви који су у поседу претходно издатих финансијских извештаја, буду информисани о новонасталој ситуацији и не измени финансијске извештаје у околностима када ревизор сматра да они треба да буду измењени, ревизор треба да обавести руководство и, осим уколико нису сва лица овлашћена за управљање укључена у руковођење ентитетом, лица овлашћена за управљање, да ће предузети мере да спречи будуће ослањање на извештај ревизора. Уколико, упркос овом обавештењу, руководство и лица овлашћена за управљање не предузму неопходне кораке, ревизор треба да предузме одговарајуће поступке како би се спречило ослањање на извештај ревизора. (видети параграф 20)

\* \* \*

#### **Примена и остала објашњења**

##### **Делокруг овог ISA** (видети параграф 1)

А1. Када су финансијски извештаји који су били предмет ревизије укључени у другу документацију која следи након издавања финансијских извештаја (осим годишњих извештаја који су у делокругу стандарда ISA 720 (ревидиран), ревизор може имати додатну одговорност у вези са накнадним догађајима које мора да размотри, као што су, на пример законски и регулаторни захтеви правних система у којима се врши јавна понуда хартија од вредности. На пример, ревизор може бити у обавези да спроведе додатне ревизијске поступке до датума документа финалне понуде. Ови поступци могу да укључују поступке наведене у параграфима 6 и 7 који су спроведени до датума или близу датуму када ступа на снагу документ финалне понуде, и преглед понуде како би се утврдило да ли су друге информације у понуди у складу са финансијским информацијама са којима је ревизор повезан.

#### **Дефиниције**

*Датум одобрења финансијских извештаја* (видети параграф 5(б))



A2. У неким правним системима, закон или регулатива идентификују појединце или тела (на пример, руководство или лица овлашћена за управљање) која су одговорна за доношење закључка да су сви извештаји, укључујући и повезане напомене, који чине комплетан сет финансијских извештаја припремљени, и одређују неопходан поступак одобравања. У другим правним системима, поступак одобравања није прописан законом или регулативом, тако да ентитет спроводи сопствене поступке за припрему и финализирање финансијских извештаја под надзором руководства и управљачких структура. У другим правним системима, захтева се коначно одобравање финансијских извештаја од стране акционара. У тим правним системима, коначно одобрење од стране акционара није услов да ревизор закључи да је прикупљено довољно адекватних ревизијских доказа на којима заснива мишљење ревизора о финансијским извештајима. Датум одобравања финансијских извештаја за сврхе ISA је ранији од датума када званично одговорна лица утврде да је припремљен комплетан сет финансијских извештаја, укључујући и повезане напомене, и датума када су званично одговорна лица потврдила да преузимају одговорност за те финансијске извештаје.

*Датум извештаја ревизора (видети параграф 5(ц))*

A3. Извештај ревизора не може гласити на датум који је ранији од датума када је ревизор прибавио довољно адекватних ревизијских доказа на којима заснива мишљење о финансијским извештајима, укључујући доказе да су сви извештаји, укључујући и повезане напомене, који чине комплетан сет финансијских извештаја припремљени и да су званично надлежна лица потврдила да преузимају одговорност за те финансијске извештаје. Стога, датум извештаја ревизора не може бити пре датума одобрења финансијских извештаја како је дефинисано у параграфу 5(б). Услед административних питања може настати временска разлика између датума извештаја ревизора дефинисаног у параграфу 5(ц) и датума када је извештај ревизора достављен ентитету.

*Датум издавања финансијских извештаја (видети параграф 5(д))*

A4. Датум издавања финансијских извештаја углавном зависи од околности у којима се налази ентитет. У неким околностима, датум издавања финансијских извештаја може бити датум када су финансијски извештаји предати регулаторном телу. Будући да финансијски извештаји који су били предмет ревизије не могу бити издати без извештаја ревизора, датум издавања финансијских извештаја који су били предмет ревизије не само да мора бити исти, или каснији од датума извештаја ревизора, већ мора бити исти или каснији од датума достављања ревизоровог извештаја ентитету.

Разматрања која су специфична за ентитете у јавном сектору

A5. У случају јавног сектора, датум издавања финансијских извештаја може бити датум када су финансијски извештаји који су били предмет ревизије и извештај ревизора достављени законодавцу или на неки други начин стављени на располагање јавности.

**Догађаји настали између датума финансијских извештаја и датума извештаја ревизора (видети параграфе 6–9)**

A6. У зависности од ревизорове процене ризика, ревизијски поступци који се захтевају параграфом 6 могу обухватати поступке, неопходне за прикупљање довољно адекватних ревизијских доказа, који укључују преглед или тестирање рачуноводствених евиденција или трансакција које се дешавају између датума финансијских извештаја и датума ревизоровог извештаја. Ревизијски поступци који се захтевају параграфима 6 и 7 су додаток поступцима које ревизор може да спроведе у друге сврхе а који, међутим, могу да пруже доказ о накнадним догађајима (на пример, поступци који се врше ради прикупљања ревизијских доказа у погледу салда рачуна на датум финансијских извештаја, као што су поступци у вези разграничења или накнадне наплате потраживања).

A7. Параграф 7 наводи одређене ревизијске поступке у овом контексту које је ревизор обавезан да спроведе у складу са параграфом 6. Поступци испитивања накнадних догађаја које обавља ревизор могу, међутим, зависити од расположивих информација, а посебно од тога колико се дуго финансијски извештаји припремају након датума финансијских извештаја. Када рачуноводствена евиденција није ажурна, и у складу са тим нису припремани периодични финансијски извештаји (било за интерне или екстерне потребе), или не постоје записници са састанака руководства или лица овлашћених за управљање, релевантни ревизијски поступци могу бити у облику испитивања расположивих књига и евиденција, укључујући изводе банке. У параграфу А8 се наводе примери додатних питања које ревизор може размотрити као део овог испитивања.

A8. Уз ревизијске поступке који се захтевају параграфом 7, ревизор може сматрати да је неопходно и прикладно да:

- Прегледа последње расположиве буџете, прогнозе токова готовине и друге релевантне извештаје руководства за периоде након датума финансијских извештаја;

- Испита или прошири претходне усмене или писане упите постављене правним саветницима у вези са судским споровима и тужбеним захтевима;

- Размотри да ли су писане изјаве о одређеним накнадним догађајима неопходне како би се подржали други ревизијски докази и, на тај начин, прикупило довољно адекватних ревизијских доказа.

#### *Испитивања (видети параграф 7(б))*

A9. Приликом испитивања руководства и, где је то прикладно, лица овлашћених за управљање, о томе да ли је настао било који накнадни догађај који може имати утицаја на финансијске извештаје, ревизор може испитати текући статус ставки које су биле рачуноводствено обухваћене на основу прелиминарних или непотпуних података и извршити специфична испитивања о следећим питањима:

- Да ли су настале нове обавезе, позајмице или гаранције.
- Да ли је дошло до продаје или стицања имовине, или постоје такви планови.
- Да ли је било повећања капитала или издавања дужничких инструмената, на пример акција или обвезница, или склапања споразума о спајању или ликвидацији или се нешто од овога планира.
- Да ли је нека имовина преузета од стране државе или уништена услед, на пример, пожара или поплаве.
- Да ли је било промена у погледу потенцијалне имовине и потенцијалних обавеза.
- Да ли је извршена нека неубичајена рачуноводствена корекција или постоји намера да се она изврши.
- Да ли је настао неки догађај, или има изгледа да настане, који ће довести у питање прикладност рачуноводствених политика примењених за састављање финансијских извештаја, као што случај, на пример, када би неки догађај довео у питање претпоставку о сталности пословања.
- Да ли је настао неки догађај који је значајан за мерење процена или резервисања у финансијским извештајима.
- Да ли је настао неки догађај који је значајан за могућност повраћаја средстава.

#### *Читање записника (видети параграф 7(ц))*

Разматрања специфична за ентитете у јавном сектору

A10. У јавном сектору, ревизор се може упознати са званичним релевантним поступцима предвиђеним законом и вршити упите о темама које се обрађују у овим поступцима а за које још не постоје званичне евиденције.

#### **Чињенице које су ревизору постале познате након датума ревизорског извештаја али пре датума издавања финансијских извештаја**

*Импликације осталих информација које су постале познате ревизору након датума извештаја ревизора (видети параграф 10)*

A11. Иако ревизор нема обавезу да врши било какве ревизијске поступке у вези са финансијским извештајима после датума извештаја ревизора, али пре датума издавања финансијских извештаја, стандард ISA 720 (ревидиран) садржи захтеве и смернице у вези са осталим информацијама прибављеним након датума извештаја ревизора, које могу да укључују остале информације прибављене након датума извештаја ревизора, али пре датума издавања финансијских извештаја.

#### *Обавезе руководства према ревизору (видети параграф 10)*

A12. Као што је објашњено у ISA 210, услови ревизијског ангажовања укључују сагласност руководства да обавести ревизора о чињеницама које могу да утичу на финансијске извештаје, а којих је руководство можда постало свесно током периода од датума извештаја ревизора до датума издавања финансијских извештаја.

#### *Двоструки датуми (видети параграф 12(а))*

A13. Када, у околностима које су описане у параграфу 12(а), ревизор измени извештај ревизора како би укључио додатни датум који је ограничен само на измену, датум ревизоровог извештаја о финансијским извештајима пре накнадне измене коју врши руководство, остаје непромењен јер овај датум обавештава читаоца о томе када је завршен ревизијски рад на тим финансијским извештајима. Међутим, додатни датум је укључен у извештај ревизора како би обавестио читаоце да су ревизорски поступци након тог датума ограничени само на накнадну измену у финансијским извештајима. У наставку следи илустрација таквог додатног датума:

[Датум извештаја ревизора], осим за Напомену Y, за коју је [датум завршетка ревизијских поступака ограничених на измену описану у Напомени Y].

*Без измена финансијских извештаја од стране руководства (видети параграф 13)*

A14. У неким правним системима, руководство, у складу са законом, регулативом или оквиром финансијског извештавања, не мора бити у обавези да изда измењене финансијске извештаје. Ово је чест случај уколико се издавање финансијских извештаја за наредним период очекује ускоро, под условом да се у тим извештајима изврше одговарајућа обелодањивања.

Разматрања која су специфична за ентитете у јавном сектору

A15. У јавном сектору, активности које се спроводе у складу са параграфом 13 када руководство не измени финансијске извештаје, могу да обухватају посебно подношење извештаја законодавцу, или другој релевантној институцији о последицама накнадних догађаја на финансијске извештаје и извештај ревизора.

*Активности ревизора како би се спречило ослањање на извештај ревизора (видети параграф 13(6))*

A16. Ревизор може бити у обавези да испуни додатне законске обавезе чак и када је ревизор обавестио руководство да не издаје финансијске извештаје и руководство се сложило са овим захтевом.

A17. Уколико руководство изда финансијске извештаје упркос ревизоровом обавештењу да не издаје финансијске извештаје трећим странама, ревизорове активности како би спречило ослањање на ревизоров извештај зависе од законских права и обавеза. Такође, ревизор може сматрати да је неопходно да потражи правни савет.

#### **Чињенице које су постале познате ревизору након издавања финансијских извештаја**

*Без измена финансијских извештаја од стране руководства (видети параграф 15)*

Импликације осталих информација које су постале познате ревизору након издавања финансијских извештаја (видети параграф 14)

A18. Обавезе ревизора у вези са информацијама које су му постале познате након издавања финансијских извештаја обрађене су у стандарду ISA 720 (ревидиран). Иако ревизор нема обавезу да врши било какве ревизијске поступке у вези са финансијским извештајима после издавања финансијских извештаја, стандард ISA 720 (ревидиран) садржи захтеве и смернице у вези са осталим информацијама које су постале познате ревизору након датума извештаја ревизора.

Разматрања која су специфична за ентитете у јавном сектору

A19. У неким правним системима, ентитетима у јавном сектору може бити забрањено, у складу са законом или регулативом, да објављују измењене финансијске извештаје. У тим околностима, одговарајући поступак ревизора може бити извештавање надлежне законодавне институције.

*Активности ревизора како би се спречило ослањање на извештај ревизора (видети параграф 17)*

A20. Уколико ревизор верује да руководство, или лица овлашћена за управљање, нису предузела неопходне мере да спрече ослањање на извештај ревизора о финансијским извештајима које је ентитет раније објавио, упркос претходном обавештењу ревизора да ће ревизор предузети неопходне кораке да би спречило ослањање на извештај ревизора, даље активности ревизора зависе од законских права и обавеза ревизора. Такође, ревизор може сматрати да је неопходно да потражи правни савет.

-----

*ISA 720 (ревидиран), Одговорности ревизора у вези са осталим информацијама*

*На пример, Међународни рачуноводствени стандард IAS 10, Догађаји након датума биланса стања, односи се на третман, у финансијским извештајима, повољних и неповољних догађаја насталих између датума финансијских извештаја (односно датум биланса стања по Међународним рачуноводственим стандардима) и датума када су финансијски извештаји одобрени за издавање. ISA 700 (ревидиран), Формирање мишљења и извештавање о финансијским извештајима, параграф A66.*

*ISA 580, Писане изјаве*

*Видети ISA 706 (ревидиран), Пасус којим се скреће пажња и пасус у вези са осталим питањима у извештају независног ревизора*

*ISA 705 (ревидиран), „Модификације мишљења у извештају независног ревизора“*

*ISA 260 (ревидиран), Комуникација са лицима овлашћеним за управљање, параграф 13.*

*Видети ISA 200, Свеобухватни циљеви независног ревизора и спровођење ревизије у складу са међународним стандардима ревизије, параграф 2.*

ISA 700, параграф 41. У неким ситуацијама, закон или регулатива такође идентификује моменат у процесу финансијског извештавања у ком се очекује да је ревизија завршена.

ISA 210, Договарање услова ревизијског ангажовања, параграф A24.

## **МЕЂУНАРОДНИ СТАНДАРД РЕВИЗИЈЕ 570 (РЕВИДИРАН) НАЧЕЛО СТАЛНОСТИ**

(Стандард важи за ревизије финансијских извештаја за периоде који се завршавају 15. децембра 2016. године, или касније)

### **САДРЖАЈ**

Параграф

#### **Увод**

Делокруг овог ISA 1

Рачуноводствена основа сталности пословања 2

Одговорност за процену способности ентитета да настави пословање по начелу сталности 3–7

Датум ступања на снагу 8

#### **Циљеви 9**

#### **Захтеви**

Поступци процене ризика и повезане активности 10–11

Евалуација процене руководства 12–14

Период након процене руководства 15

Додатни поступци ревизије када су идентификовани догађаји и услови 16

Закључци ревизора 17–20

Импликације за извештај ревизора 21–24

Комуникација са лицима овлашћеним за управљање 25–26

Значајно кашњење одобравања финансијских извештаја 26

#### **Примена и остала објашњења**

Делокруг овог ISA A1

Рачуноводствена основа сталности пословања A2

Поступци процене ризика и повезане активности A3–A7

Евалуација процене руководства A8–A13

Период након процене руководства A14–A15

Додатни ревизијски поступци када су идентификовани догађаји или услови A21–A25

Импликације за извештај ревизора A26–A35

Прилог: Примери извештаја ревизора који се односе на сталност пословања

Међународни стандард ревизије (ISA) 570 (ревидиран) *Начело сталности* треба тумачити у складу са ISA 200 *Општи циљеви независног ревизора и спровођење ревизије у складу са Међународним стандардима ревизије*.

#### **Увод**

#### **Делокруг овог ISA**

1. Овај међународни стандард ревизије (ISA) се бави одговорношћу ревизора у ревизији финансијских извештаја у односу на сталност пословања и импликацијама за извештај ревизора. (видети параграф A1).

#### **Рачуноводствена основа сталности пословања**

2. Према рачуноводственој основи сталности пословања, финансијски извештаји се састављају према претпоставци да је ентитет стално пословање које наставља са пословањем у догледној будућности. Финансијски извештаји опште намене се припремају према рачуноводственој основи сталности пословања, осим уколико руководство не намерава да ликвидира ентитет или прекине пословање, или нема другу могућност осим да то уради.

Финансијски извештаји посебне намене могу али не морају бити припремљени у складу са оквиром финансијског извештавања за који је релевантна рачуноводствена основа сталности пословања (на пример, рачуноводствена основа сталности пословања није релевантна за неке финансијске извештаје који су припремљени на пореској основи неког правног система). Уколико је прикладна примена рачуноводствене основе сталности пословања, имовина и обавезе се евидентирају под претпоставком да ће ентитет бити у могућности да реализује своја средства и исплати обавезе у току редовног тока пословања. (видети параграф А2).

#### **Одговорност за процену способности ентитета да настави пословање по начелу сталности**

3. Поједини оквири финансијског извештавања изричито захтевају од руководства да изврши специфичну процену способности ентитета да настави пословање по начелу сталности, и садрже стандарде у вези са питањима која треба да буду разматрана и обелодањена у вези са начелом сталности пословања ентитета. На пример, Међународни рачуноводствени стандард (IAS) 1 захтева од руководства да изврши процену способности предузећа да настави пословање по начелу сталности. Детаљни захтеви у погледу одговорности руководства да процени способност ентитета да настави пословање по начелу сталности и у погледу одговарајућих обелодањивања у финансијским извештајима, могу такође бити део закона или регулативе.

4. Други оквири финансијског извештавања не морају да садрже изричит захтев да руководство врши специфичну процену способности ентитета да настави пословање по начелу сталности. Упркос томе, у случајевима када је рачуноводствена основа сталности пословања фундаментално начело за израду финансијских извештаја као што је објашњено у параграфу 2, руководство има одговорност да процени способност ентитета да настави пословање по начелу сталности, чак и када оквир финансијског извештавања не садржи изричиту одговорност руководства у том погледу.

5. Процена способности ентитета да настави пословање по начелу сталности пословања коју врши руководство, укључује расуђивање извршено у одређеном временском тренутку, о будућим исходима или условима који су по својој природи неизвесни. Следећи фактори се сматрају релевантним за то расуђивање:

- Степен неизвесности повезан са исходом догађаја или услова више расте што се расуђивање о исходу тих услова или догађаја односи на даљу будућност. Из тог разлога, многи оквири финансијског извештавања, који изричито захтевају процену руководства, наводе тачан период за који руководство треба да узме у обзир све расположиве информације.

- Обим и сложеност ентитета, природа и услови његовог пословања и степен до кога је изложено утицајима спољних фактора, утичу на расуђивање у вези са исходом догађаја или услова.

- Свако расуђивање о будућности је засновано на расположивим информацијама у тренутку када се то расуђивање врши. Накнадни догађаји могу да буду у супротности са расуђивањем које је, у тренутку када је учињено, било прихватљиво.

#### *Одговорности ревизора*

6. Ревизорове одговорности су да прикупи довољно адекватних ревизијских доказа у погледу, и закључке о, прикладности примене рачуноводствене основе сталности од стране руководства у припреми финансијских извештаја, као и да донесе закључак, на бази прибављених ревизијских доказа, да ли постоје материјално значајне неизвесности у вези са способношћу ентитета да настави пословање по начелу сталности. Ове одговорности постоје чак и када оквир финансијског извештавања коришћен у изради финансијских извештаја не садржи изричит захтев да руководство изврши специфичну процену способности наставка пословања по начелу сталности.

7. Међутим, као што је описано у ISA 200, могући ефекти инхерентних ограничења на способност ревизора да открије материјално погрешне исказе су већи за будуће догађаје или услове који могу да проузрокују немогућност ентитета да настави пословање по начелу сталности. Ревизор не може предвидети такве будуће догађаје или услове. Сходно томе, одсуство било каквих назнака у вези са материјално значајним неизвесностима везаним за способност ентитета да настави пословање по начелу сталности, у извештају ревизора не може се сматрати гаранцијом способности ентитета да настави пословање по том начелу.

#### **Датум ступања на снагу**

8. Овај ISA важи за ревизије финансијских извештаја за периоде који се завршавају 15. децембра 2016. године или касније.

#### **Циљеви**

9. Циљеви ревизора су:

(а) Да прибави довољно адекватних ревизијских доказа, и донесе закључке о прикладности примене рачуноводствене основе сталности пословања од стране руководства у припреми финансијских извештаја;

(б) Да донесе закључак, на основу прикупљених ревизијских доказа, да ли материјално значајна неизвесност постоји у односу на догађаје или услове који могу бацити значајну сумњу на способност ентитета да настави пословање у складу са начелом сталности; и

(ц) Сачини извештај у складу са овим ISA.

### **Захтеви**

#### **Поступци процене ризика и повезане активности**

10. Приликом спровођења поступака процене ризика у складу са ISA 315 (ревидиран), ревизор разматра да ли постоје догађаји или услови који могу да изазову значајну сумњу у вези са способношћу ентитета да настави пословање у складу са начелом сталности. Притом, ревизор утврђује да ли је руководство већ извршило прелиминарну процену способности ентитета да настави пословање у складу са начелом сталности и: (видети параграфе А3–А6)

(а) Уколико је извршена таква процена, ревизор треба да продискутује о тој процени са руководством и утврди да ли је руководство идентификовало постојање догађаја или околности које, појединачно или групно, могу да изазову сумњу у вези са способношћу ентитета да настави пословање у складу са начелом сталности и, уколико је то случај, о плановима руководства у вези са начином на који ће их решити; или

(б) Уколико таква процена још увек није извршена, ревизор треба да продискутује са руководством о основи за намеравану примену рачуноводствене основе сталности пословања, и испита руководство да ли постоје догађаји или услови који, појединачно или групно, могу изазвати значајну сумњу у вези са способношћу ентитета да настави пословање у складу са начелом сталности.

11. Током ревизије, ревизор треба да обрати пажњу на ревизијске доказе о догађајима или условима који, појединачно или групно, могу изазвати значајну сумњу у вези са способношћу ентитета да настави пословање у складу са начелом сталности. (видети параграф А7)

#### **Евалуација процене руководства**

12. Ревизор треба да изврши евалуација процене руководства у вези са способношћу ентитета да настави пословање у складу са начелом сталности. (видети параграфе А7–А9; А11–А12)

13. Приликом евалуације процене руководства у вези са способношћу ентитета да настави пословање у складу са начелом сталности, ревизор треба да обухвати исти период који је руководство посматрало приликом вршења своје процене у складу са захтевима применљивог оквира финансијског извештавања или у складу са законом или регулативом уколико захтевају дужи период. Уколико процена руководства у вези са способношћу ентитета да настави пословање у складу са начелом сталности обухвата период који је краћи од дванаест месеци од датума финансијских извештаја како је дефинисано у ISA 560, ревизор од руководства тражи да продужи период процене на бар дванаест месеци од тог датума. (видети параграфе А11–А13)

14. Приликом евалуације процене руководства, ревизор треба да размисли да ли процена руководства обухвата све значајне информације којих је ревизор постао свестан на основу вршења ревизије.

#### **Период након процене руководства**

15. Ревизор испитује руководство да ли има сазнања о догађајима или условима који се односе на период након периода за који је руководство извршило процену, а који могу изазвати значајну сумњу у погледу способности ентитета да настави пословање по начелу сталности. (видети параграфе А14–А15)

#### **Додатни поступци ревизије када су идентификовани догађаји и услови**

16. Уколико су идентификовани догађаји или услови који бацају значајну сумњу на способност ентитета да настави пословање у складу са начелом сталности, кроз додатне ревизијске поступке ревизор прибавља довољно адекватних ревизијских доказа да утврди да ли постоји материјално значајна неизвесност у вези са догађајима или условима који могу изазвати значајну сумњу у вези са способношћу ентитета да настави пословање по начелу сталности (у даљем тексту названо „материјално значајна неизвесност“), укључујући разматрање фактора за њихово превазилажење. Ови поступци треба да обухвате: (видети параграф А16)

(а) Ако руководство још увек није извршило процену способности ентитета да настави пословање у складу са начелом сталности, захтев да руководство изврши процену.

(б) Оцену планова руководства у погледу будућих активности у вези са проценом начела сталности, да ли је вероватно да ће ови планови побољшати ситуацију и да ли су планови руководства изводљиви у датим околностима. (видети параграф А17)

(ц) Ако је ентитет припремио прогнозу токова готовине, и анализа прогнозе представља значајан фактор приликом разматрања будућег исхода догађаја или услова у евалуацији планова руководства за даље активности: (видети параграфе А18–А19)

(i) Оцена поузданости података који су коришћени за припрему прогнозе; и

(ii) Утврђивање да ли постоји адекватна подршка за претпоставке на којима се заснива прогноза.

(д) Разматрање да ли су се појавиле неке додатне чињенице или информације од датума када је руководство извршило процену.

(е) Захтевање писаних изјава руководства и, где је то применљиво, лица овлашћених за управљање, у вези са њиховим плановима за будуће активности и изводљивошћу тих планова. (видети параграф А20).

### **Закључци ревизора**

17. Ревизор треба да процени да ли је прибављено довољно одговарајућих ревизијских доказа у вези, као и да донесе закључак о прикладности примене рачуноводствене основе сталности пословања од стране руководства у састављању финансијских извештаја.

18. На основу прибављеног ревизијског доказа, ревизор доноси закључак да ли, према његовом расуђивању, постоји материјално значајна неизвесност у вези са догађајима или условима који, појединачно или заједно, могу изазвати значајну сумњу у погледу способности ентитета да настави пословање по начелу сталности. Материјално значајна неизвесност постоји када је њен потенцијални утицај тако велики да је, према ревизоровом расуђивању, неопходно адекватно обелодањивање природе и импликација неизвесности: (видети параграф А21–А22)

(а) да би се постигла фер презентација финансијских извештаја, када се примењује оквир фер презентације финансијског извештавања, или

(б) да финансијски извештаји не би наводили на погрешне закључке, када се примењује оквир усклађености.

*Прикладност обелодањивања када су идентификовани догађаји или услови и када постоји материјално значајна неизвесност*

19. Уколико ревизор донесе закључак да је коришћење рачуноводствене основе сталности пословања од стране руководства примерено, али постоји материјално значајна неизвесност, ревизор разматра да ли се у финансијским извештајима: (видети параграфе А22–А23)

(а) адекватно обелодањују главни догађаји или услови који могу изазвати значајну сумњу у погледу способности ентитета да настави пословање по начелу сталности, као и планови руководства који се односе на те догађаје или услове, и

(б) јасно обелодањује да постоји материјално значајна неизвесност у вези са догађајима и условима који могу изазвати значајну сумњу у погледу способности ентитета да настави пословање по начелу сталности и да можда неће моћи да реализује средства и измири обавезе у нормалном току пословања.

*Прикладност обелодањивања када су идентификовани догађаји или услови али не постоји материјално значајна неизвесност*

20. Ако су идентификовани догађаји или услови који могу изазвати значајну сумњу у вези са способношћу ентитета да настави пословање по начелу сталности, али на бази прибављених доказа ревизор закључи да не постоји материјално значајна неизвесност, ревизор треба да процени да ли, у контексту захтева применљивог оквира финансијског извештавања, финансијски извештаји обезбеђују адекватна обелодањивања о овим догађајима или условима. (видети параграфе А24–А25)

### **Импликације за извештај ревизора**

*Примена рачуноводствене основе сталности пословања није прикладна*

21. Ако су финансијски извештаји састављени на рачуноводственој основи сталности пословања, али, према просуђивању ревизора, примена рачуноводствене основе сталности пословања у састављању финансијских извештаја није прикладна, ревизор ће изразити негативно мишљење. (видети параграфе А26–А27).

*Примена рачуноводствене основе сталности пословања је прикладна али постоји материјално значајна неизвесност*

Адекватно обелодањивање материјално значајне неизвесности је извршено у финансијским извештајима

22. Ако је извршено адекватно обелодањивање у финансијским извештајима о материјално значајној неизвесности, ревизор изражава немодификовано мишљење, али ревизор треба да укључи засебан одељак под насловом „Материјално значајна неизвесност повезана са сталношћу пословања“ како би: (видети параграфе А28–А31, А34)

(а) Скренуо пажњу на напомену у финансијским извештајима у којој су извршена обелодањивања у вези са питањима дефинисаним у параграфу 19; и

(б) Назначио да ови догађаји или услови указују на постојање материјално значајне неизвесности која може изазвати значајну сумњу у вези са способношћу ентитета да настави пословање по начелу сталности и да по том питању мишљење ревизора није модификовано.

Адекватно обелодањивање материјално значајне неизвесности у финансијским извештајима није извршено

23. Ако није извршено одговарајуће обелодањивање о материјално значајној неизвесности у финансијским извештајима, ревизор треба да: (видети параграфе А32–А34)

(а) изрази квалификовано мишљење или негативно мишљење, по потреби, у складу са ISA 705 (ревидиран); и

(б) у одељку Основе за квалификовано мишљење (негативно мишљење) извештаја ревизора наведе да постоји материјално значајна неизвесност која може изазвати значајну сумњу у то да ће ентитет бити у стању да настави пословање по начелу сталности и да финансијски извештаји не обелодањују адекватно ово питање.

Руководство није вољно да изврши или прошири процену

24. Уколико руководство, на захтев ревизора, није вољно да изврши или прошири процену, ревизор треба да размотри импликације на извештај ревизора. (видети параграф А35)

#### **Комуникација са лицима овлашћеним за управљање**

25. Осим уколико сва лица овлашћена за управљање нису укључена у руковођење ентитетом, ревизор саопштава лицима овлашћеним за управљање идентификоване догађаје или услове који могу изазвати значајну сумњу у погледу способности ентитета да настави пословање по начелу сталности. Саопштавање лицима овлашћеним за управљање обухвата следећа питања:

(а) Да ли догађаји ли услови стварају материјално значајну неизвесност.

(б) Да ли је прикладна примена рачуноводствене основе сталности пословања приликом припреме и презентације финансијских извештаја од стране руководства;

(ц) Адекватност повезаних обелодањивања у финансијским извештајима; и

(д) Тамо где је применљиво, импликације за извештај ревизора.

#### **Значајно кашњење одобравања финансијских извештаја**

26. Када руководство или лица овлашћена за управљање значајно касне са одобравањем финансијских извештаја након датума финансијског извештаја, ревизор поставља упит у вези са разлозима за такво кашњење. Уколико ревизор верује да је разлог за кашњење повезан са догађајима или условима који се односе на процену начела сталности, ревизор обавља додатне ревизијске поступке, као што је описано у параграфу 16, и разматра ефекте постојања материјално значајних неизвесности на закључак ревизора као што је описано у параграфу 18.

\* \* \*

#### **Примена и остала објашњења**

##### **Делокруг овог ISA (видети параграф 1)**

А1. ISA 701 се бави одговорношћу ревизора у погледу саопштавања кључних ревизијских питања у извештају ревизора. У овом ISA се наводи да, када се примењује ISA 701, питања која се односе на сталност пословања могу бити одређена као кључна ревизијска питања, и објашњено је да материјално значајна неизвесност повезана са догађајима или условима који могу изазвати значајну сумњу у вези са способношћу ентитета да настави пословање по начелу сталности, по својој природи, представља кључно ревизијско питање.

##### **Рачуноводствена основа сталности пословања (видети параграф 2)**

*Разматрања специфична за ентитете у јавном сектору*



A2. Примена рачуноводствене основе сталности пословања од стране руководства је такође релевантна и за ентитете јавног сектора. На пример, Међународни рачуноводствени стандард за јавни сектор (IPSAS) 1 се бави питањем способности ентитета јавног сектора да наставе пословање у складу са начелом сталности. Ризик сталности пословања се може јавити када ентитети јавног сектора раде на профитној основи, у случајевима где подршка државе може бити умањена и повучена или у случају приватизације, мада то нису једини могући случајеви. Догађаји или услови који могу изазвати значајну сумњу у погледу способности ентитета јавног сектора да настави пословање по начелу сталности могу обухватати ситуације када ентитету јавног сектора недостаје финансирање за наставак постојања или услед политичких одлука које утичу на услуге које пружа тај ентитет.

#### **Поступци процене ризика и повезане активности**

*Догађаји или услови који могу изазвати значајну сумњу у вези са способношћу ентитета да настави пословање по начелу сталности (видети параграф 10)*

A3. У наставку следе примери догађаја или услова који, појединачно и заједно, могу да изазову значајну сумњу у вези са способношћу ентитета да настави пословање по начелу сталности. Овај списак, међутим, не укључује све услове и догађаје, а постојање једне или више ставки не мора увек да значи да постоје материјално значајне неизвесности.

#### Финансије

- Стање нето обавеза или нето текућих обавеза.
- Обавезе са фиксним роком чије доспеће се приближава а за које не постоје реални изгледи да ће бити пролонгиране или отплаћене, или претерано ослањање на краткорочне позајмице за потребе финансирања дугорочних средстава.
- Индикације да ће кредитори обуставити финансијску подршку.
- Негативни токови готовине из пословних активности садржани у финансијским извештајима за раније периоде или у њиховим пројекцијама.
- Неповољни кључни финансијски показатељи.
- Значајни губици из пословања или значајно погоршање вредности средстава која се користе за генерисање токова готовине.
- Кашњење или престанак исплата дивиденди.
- Немогућност плаћања поверилаца у року доспећа.
- Тешкоће у испуњавању услова из уговора о кредитима.
- Промена услова добављача и плаћање при испоруци уместо у уговореном року.
- Немогућност прибављања финансијских средстава за развој суштински нових производа или других суштинских инвестирања.

#### Пословање

- Намере руководства да изврши ликвидацију ентитета или да обустави пословање.
- Губитак кључног руководства без обезбеђене замене.
- Губитак главног тржишта, франшиза, лиценци или главног добављача.
- Тешкоће са радном снагом.
- Недостатак важних сировина.
- Појава изузетно успешног конкурента.

#### Остало

• Неусклађеност са прописима у вези с капиталом или другим законским или регулаторним захтевима, као што су захтеви у погледу солвентности или ликвидности за финансијске институције.

• Судски спорови који се воде против ентитета, који, уколико се неповољно заврше, резултирају пресудама чије испуњење ентитет не може извршити.

• Промене у законодавству или политици државе за које се очекује да ће имати утицаја на ентитет.

- Непостојање осигурања или недовољно осигурање у случају катастрофа.

Значај ових догађаја и услова често може бити ублажен дејством других фактора. На пример, ефекат чињенице да ентитет није у стању да редовно отплаћује своје дугове може бити избалансиран планом руководства да одржи адекватне токове готовине алтернативним методама, као што су отуђивање средстава, репрограмирање отплате дугова или прибављање додатног капитала. Слично томе, губитак главног добављача може бити ублажен расположивошћу одговарајућих алтернативних извора снабдевања.

A4. Поступци процене ризика који су обавезни у складу са параграфом 10, помажу ревизору да утврди да ли примена рачуноводствене основе сталности пословања од стране руководства представља значајно питање и који су његови утицаји на планирање ревизије. Ови поступци такође дозвољавају благовремено дискутовање са руководством, укључујући дискусију о плановима руководства и решавање свих идентификованих питања која се тичу начела сталности.

Разматрања специфична за мање ентитете (видети параграф 10)

A5. Величина ентитета може да утиче на његову способност да поднесе неповољне услове. Мали ентитети могу брзо да реагују и искористе шансе, али недостатак резерви ограничава њихову способност да одрже пословање.

A6. Услови пословања који су посебно релевантни за мале ентитете укључују ризик да банке и други повериоци прекину подршку том ентитету, могућност губитка главних добављача, главних купаца или кључног особља, као и права пословања у складу са лиценцом, франшизом или другим правним уговором.

*Обраћање пажње на ревизијске доказе о догађајима или условима током ревизије* (видети параграф 11)

A7. ISA 315 (ревидиран) захтева да ревизор ревидира своју процену ризика и модификује планиране ревизијске поступке у складу са тим, уколико су прибављени додатни ревизијски докази, током ревизије, који утичу на ревизорову процену ризика. Уколико су догађаји или услови који могу изазвати значајну сумњу у погледу способности ентитета да настави пословање по начелу сталности идентификовани након ревизорове процене ризика, ревизор ће морати да ревидира процену ризика као додатак поступцима који су наведени у параграфу 16. Постојање таквих догађаја или услова може такође утицати на природу, време и обим даљих поступака ревизора који представљају одговор на процењене ризике. У ISA 330 се постављају захтеви и дају смернице у вези са овим питањем.

#### **Евалуација процене руководства**

*Процена руководства и поткрепљујућа анализа и ревизорова евалуација* (видети параграф 12)

A8. Процена руководства у вези са способношћу ентитета да настави пословање у складу са начелом сталности је кључни део ревизоровог разматрања рачуноводствене основе сталности пословања коју користи руководство.

A9. Ревизор нема одговорност да надомести недостатке анализе руководства. У неким околностима, међутим, непостојање детаљне анализе руководства која би поткрепила процену може спречити ревизора у доношењу закључка о томе да ли је примена рачуноводствене основе сталности пословања од стране руководства прикладна за дату ситуацију. На пример, када постоји историја профитабилног пословања и отворен приступ финансијским ресурсима, руководство може извршити процену без детаљне анализе. У овом случају, ревизорова евалуација адекватности процене руководства може бити извршена и без обављања детаљних поступака евалуације, уколико су други ревизијски поступци довољни да омогуће ревизору да закључи да ли је примена рачуноводствене основе сталности пословања од стране руководства у припреми финансијских извештаја прикладна у датим околностима.

A10. У другим околностима, евалуација процене руководства у вези са способношћу ентитета да настави пословање у складу са начелом сталности, захтевана параграфом 12, може обухватати оцену поступка који је руководство користило приликом израде процене, претпоставке на којима се процена заснива, планова руководства у вези са будућим активностима и да ли су планови руководства изводљиви у датим околностима.

*Период обухваћен проценом руководства* (видети параграф 13)

A11. Већина оквира финансијског извештавања који захтевају процену руководства, наводи тачан период за који руководство мора да прикупи све расположиве информације.

*Разматрања специфична за мање ентитете* (видети параграфе 12–13)

A12. У великом броју случајева, руководство мањих ентитета не врши детаљну процену способности ентитета да настави пословање у складу са начелом сталности, већ се уместо тога, ослања на детаљно познавање пословања и очекивања у погледу будућих догађаја. Међутим, у

складу са захтевима овог ISA, ревизор треба да изврши евалуацију процене руководства о способности ентитета да настави пословање у складу са начелом сталности. За мање ентитете може бити прикладно да се дискутује са руководством о средњорочном и дугорочном финансирању ентитета, под условом да се ставови руководства могу поткрепити документованим доказима и нису недоследни у односу на ревизорово разумевање ентитета. Стога, захтев из параграфа 13, према ком ревизор тражи од руководства да прошири процену може, на пример, бити решен кроз дискусију, упите или проверу доказне документације, на пример, примљених поруџбина за будуће испоруке које се процењују у смислу њиховог испуњавања или поткрепљују на други начин.

A13. Стална подршка од стране власника-руководилаца је често врло значајна за способност мањих ентитета да настави пословање у складу са начелом сталности. У ситуацијама када се мали ентитет већим делом финансира кредитима власника-руководиоца, може бити врло битно да ова средства не буду повучена. На пример, наставак пословања малог ентитета, које има финансијске потешкоће може зависити од тога да ли власник-руководилац даје зајам ентитету уместо банке или другог повериоца или власник-руководилац гарантује зајам властитом имовином као хипотеком. У таквим околностима, ревизор прибавља адекватан документовани доказ о таквим зајмовима или гаранцијама. Када ентитет зависи од додатне подршке власника-руководиоца, ревизор разматра способност власника-руководиоца да испуни обавезе из аранжмана о подршци. Поред тога, ревизор може да захтева писану изјаву која потврђује услове такве подршке и намеру или разумевање власника-руководиоца.

#### **Период након процене руководства (видети параграф 15)**

A14. У складу са захтевима из параграфа 11, ревизор треба стално да има у виду да могу постојати познати и већ планирани догађаји, односно услови који ће настати након периода обухваћеног проценом руководства, а који могу да доведу у питање прикладност рачуноводствене основе сталности пословања у контексту израде финансијских извештаја. Пошто се степен неизвесности везан за исход догађаја или услова повећава када су ти догађаји или услови у даљој будућности, индикације у вези са питањем наставка пословања по начелу сталности треба да буду значајне пре него што ревизор предузме даље мере. Уколико су идентификовани такви догађаји или услови, ревизор ће можда морати да захтева од руководства да оцени потенцијални значај тих догађаја или услова у односу на његову процену способности ентитета да настави са пословањем по начелу сталности. У овим околностима се примењују поступци наведени у параграфу 16.

A15. Ревизор нема одговорност да, осим испитивања руководства, врши друге ревизијске поступке за идентификацију услова или догађаја који могу изазвати значајну сумњу у погледу способности ентитета да настави пословање по начелу сталности након периода који је у својој процени обухватило руководство, а који, као што је наведено у параграфу 13, треба да обухвати најмање 12 месеци од датума финансијских извештаја.

#### **Додатни ревизијски поступци када су идентификовани догађаји или услови (видети параграф 16)**

A16. Ревизијски поступци који су релевантни за захтев у параграфу 16 могу да укључе:

- Анализу и разматрање токова готовине, профита и осталих релевантних прогноза са руководством.
- Анализу и разматрање последњег расположивог периодичног финансијског извештаја ентитета.
- Преглед одредби и услова уговора о дужничким инструментима и зајмовима којим се утврђује да ли је било њиховог кршења.
- Читање записника са састанка акционара, лица овлашћених за управљање и релевантних комитета ради упознавања са тешкоћама у финансирању.
- Распитивање код правног заступника ентитета у погледу судских спорова и тужбених захтева и о разумности очекивања руководства по питању њиховог исхода и процене финансијских импликација.
- Потврду постојања, законитости и пуноважности аранжмана за обезбеђивање или одржавање финансијске подршке од повезаних и трећих страна и оцену финансијске способности тих лица да обезбеде додатна средства.
- Разматрање планова ентитета у вези са неизвршеним наруџбама купаца.
- Вршење ревизијских поступака у вези са накнадним догађајима како би се идентификовали догађаји који умањују или на други начин утичу на способност ентитета да настави пословање по начелу сталности.
- Потврђивање постојања, услова и адекватности извора задуживања.

- Прикупљање и преглед извештаја о регулаторним активностима.
- Утврђивање адекватности подршке за сва планирана отуђења средстава.

*Оцена планова руководства у вези са будућим активностима* (видети параграф 16(б))

A17. Оцена планова руководства у вези са будућим активностима може да укључује постављање упита руководству о плановима будућих активности, укључујући планове да отуђи средства, прибави нове или репрограмира старе кредите, смањи или одложи трошкове, или да повећа капитал.

*Период који је обухваћен проценом од стране руководства* (видети параграф 16(ц))

A18. Поред поступака захтеваних параграфом 16(ц) ревизор упоређује:

- пројектоване финансијске информације за текући период са информацијама које се односе на претходне периоде; и
- пројектоване финансијске информације за текући период са резултатима оствареним до дана упоређивања.

A19. У случајевима када претпоставке руководства укључују сталну подршку трећих страна, било да је у питању јемство за кредите, обавеза да се одржава или омогући додатно финансирање, или гаранције, и таква подршка је значајна за способност ентитета да настави пословање у складу са начелом сталности, ревизор може размотрити могућност да захтева писану потврду (укључујући и услове и околности) од трећих страна и прикупи доказе о њиховој способности да пруже такву подршку.

*Писане изјаве* (видети параграф 16(е))

A20. Ревизор може сматрати прикладним прибављање писаних изјава поред оних које се захтевају параграфом 16 како би се поткрепили прибављени ревизијски докази у погледу будућих планова руководства који се односе на процену сталности пословања и изводљивости тих планова.

### **Закључци ревизора**

*Материјално значајна неизвесност у погледу догађаја или услова који могу изазвати значајну сумњу у вези са способношћу ентитета да настави пословање по начелу сталности* (видети параграф 18)

A21. Израз „материјално значајна неизвесност“ се користи у IAS 1 у дискусији о неизвесностима које се тичу догађаја или услова који могу да изазову значајну сумњу у вези са начелом сталности ентитета и треба да буду обелодањени у финансијским извештајима. У неким другим оквирим финансијског извештавања израз „значајна неизвесност“ се користи у сличним околностима.

*Адекватност обелодањивања када су идентификовани догађаји или услови и постоји материјално значајна неизвесност*

A22. У параграфу 18 објашњено је да материјално значајна неизвесност постоји када су јачина потенцијалног утицаја догађаја или услова и вероватноћа дешавања толики да је адекватно обелодањивање неопходно за сврхе фер презентације (за оквире фер презентације) односно, да финансијски извештаји не буду обмањујући (за оквире усклађености). Од ревизора се у складу са параграфом 18 захтева да донесе закључак да ли постоји оваква материјално значајна неизвесност без обзира на то да ли или како применљиви оквир финансијског извештавања дефинише материјално значајну неизвесност.

A23. Параграфом 19 се захтева од ревизора да утврди да ли обелодањивања финансијских извештаја одговарају на питања која су постављена у том параграфу. Ово утврђивање је додаток ревизоровом утврђивању да ли су обелодањивања о материјално значајној неизвесности, која се захтевају применљивим оквирима финансијског извештавања адекватна. Обелодањивања која се захтевају неким оквирима финансијског извештавања која су додатак питањима постављеним у параграфу 19 могу укључивати обелодањивања о:

- Прoцени значаја догађаја или услова од стране руководства који се односе на способност ентитета да испуни своје обавезе; или
- Значајним просуђивањима које је извршило руководство као део своје процене способности ентитета да настави са пословањем по начелу сталности.

Поједини оквири финансијског извештавања могу обезбедити додатне смернице у вези са разматрањем руководства у погледу обелодањивања јачине потенцијалног утицаја главних догађаја или услова, као и вероватноће и времена њиховог дешавања.

*Адекватност обелодањивања када су идентификовани догађаји или услови али материјално значајна неизвесност не постоји* (видети параграф 20).

A24. Чак и када не постоји материјално значајна неизвесност, параграфом 20 се захтева од ревизора да процени да ли, у контексту захтева применљивог оквира финансијског извештавања, финансијски извештаји обезбеђују адекватно обелодањивање о догађајима или условима који могу изазвати значајну сумњу у погледу способности ентитета да настави са пословањем по начелу сталности. Поједини оквири финансијског извештавања могу захтевати обелодањивање:

- Главних догађаја или услова;
- Процене значаја ових догађаја или услова од стране руководства у односу на способност ентитета да испуни своје обавезе;
- Плановима руководства за ублажавање ефекта ових догађаја или услова; или
- Значајним просуђивањима које је извршило руководство као део процене способности ентитета да настави са пословањем по начелу сталности.

A25. Када се финансијски извештаји састављају у складу са оквиром фер презентације, ревизорова процена да ли финансијски извештаји остварују фер презентацију обухвата разматрање целокупне презентације, структуре и садржаја финансијских извештаја, и да ли финансијски извештаји, укључујући са њима повезане напомене, представљају основне трансакције и догађаје на начин којим се остварује фер презентација. У зависности од чињеница и околности, ревизор може утврдити да ли су неопходна додатна обелодањивања у циљу остваривања фер презентације. Ово може бити случај, на пример, када су идентификовани догађаји или услови који могу изазвати значајну сумњу у вези са способношћу ентитета да настави пословање по начелу сталности, али, на бази прибављених ревизијских доказа, ревизор доноси закључак да не постоји материјално значајна неизвесност и да се применљивим оквиром финансијског извештавања изричито не захтевају обелодањивања у погледу ових околности.

#### **Импликације за извештај ревизора**

*Примена рачуноводствене основе сталности пословања није прикладна (видети параграф 21)*

A26. Ако су финансијски извештаји припремљени применом рачуноводствене основе сталности пословања, али на основу властитог расуђивања, ревизор сматра да руководство није на прикладан начин користило рачуноводствену основу сталности пословања у финансијским извештајима, примењује се захтев у параграфу 21 према ком ревизор износи негативно мишљење без обзира на то да ли је у финансијским извештајима обелодањена неприкладност коришћења рачуноводствене основе сталности пословања од стране руководства.

A27. Када примена рачуноводствене основе сталности пословања није прикладна у одређеним околностима, од руководства се може захтевати, или руководство може одлучити да саставља финансијске извештаје на некој другој основи (на пример, ликвидациона основа). Ревизор може бити у могућности да изврши ревизију тих финансијских извештаја, под условом да ревизор утврди да је та друга рачуноводствена основа прихватљива у датим околностима. Ревизор може да изрази немодификовано мишљење о тим финансијским извештајима, уколико постоји одговарајуће обелодањивање о рачуноводственој основи по којој су састављени финансијски извештаји, али то може да захтева укључивање у извештај ревизора пасуса, којим се кориснику извештаја скреће пажња на алтернативну рачуноводствену основу и разлоге за њену примену, у складу са ISA 706 (ревидиран).

*Примена рачуноводствене основе сталности пословања је прикладна, али постоји материјално значајна неизвесност (видети параграфе 22–23)*

A28. Идентификовање материјално значајне неизвесности је питање које је важно за разумевање финансијских извештаја од стране корисника. Коришћење засебног одељка са насловом који садржи референцу на чињеницу да постоји материјално значајна неизвесност у вези са сталношћу пословања упозорава кориснике на ову околност.

A29. Прилог овом ISA садржи примере изјава чије укључивање у извештај ревизора о финансијским извештајима је обавезно када су Међународни стандарди финансијског извештавања (IFRS) применљиви оквир финансијског извештавања. Ако се примењује неки други оквир финансијског извештавања осим IFRS, илустративни примери презентовани у Прилогу овог ISA ће можда морати да се прилагоде како би одражавали примену другог оквира финансијског извештавања у датим околностима.

A30. Параграфом 22 установљен је минимум информација које је неопходно презентовати у извештају ревизора у свакој од описаних околности. Ревизор може обезбеђивати додатне информације како би допунио захтеване извештаје, на пример, да би објаснио:

- Да је постојање материјално значајне неизвесности од суштинске важности за разумевање финансијских извештаја од стране корисника; или
- Начин на који је на ово питање одговорено у ревизији. (видети параграф A1)

Адекватно обелодањивање материјално значајне неизвесности је извршено у финансијским извештајима (видети параграф 22)

A31. Пример 1 у Прилогу овог ISA представља пример извештаја ревизора када је ревизор прибавио довољно адекватних ревизијских доказа у погледу прикладности примене рачуноводствене основе сталности пословања од стране руководства, али постоји материјално значајна неизвесност и адекватно је обелодањивање у финансијским извештајима. Прилог ISA 700 (ревидиран) такође обухвата илустративни текст који треба укључити у извештај ревизора за све ентитете у погледу сталности пословања како би се описале одговорности лица овлашћених за управљање за финансијске извештаје и ревизора у погледу сталности пословања.

Адекватно обелодањивање материјално значајне неизвесности у финансијским извештајима није извршено (видети параграф 23)

A32. Примери 2 и 3 у Прилогу овог ISA су примери извештаја ревизора који садрже квалификована мишљења и негативна мишљења, када је ревизор прибавио довољно одговарајућих ревизијских доказа у погледу прикладности примене рачуноводствене основе сталности пословања од стране руководства, али у финансијским извештајима није извршено адекватно обелодањивање материјално значајне неизвесности.

A33. У случајевима који подразумевају више неизвесности које су значајне за финансијске извештаје као целину, ревизор може, у крајње ретким случајевима, сматрати адекватним да се уздржи од изражавања мишљења уместо укључивања изјава које се захтевају параграфом 22. Стандард ISA 705 (ревидиран) садржи упутство о овом питању.

Комуникација са регулаторним телима (видети параграфе 22–23)

A34. У случајевима када ревизор регулисаног ентитета сматра да може бити неопходно укључивање референце на питања сталности пословања у извештај ревизора, ревизор може имати обавезу да комуницира са одговарајућим регулаторним или надзорним телима за спровођење закона.

Руководство није вољно да изврши или прошири процену (видети параграф 24)

A35. У извесним околностима, ревизор може сматрати да је неопходно да од руководства захтева да изврши или прошири процену. Уколико руководство није вољно да то учини, адекватна решења могу бити квалификовано мишљење или уздржавање од изражавања мишљења, јер се може десити да ревизор није у могућности да прикупи довољно адекватних ревизијских доказа у вези са коришћењем рачуноводствене основе сталности пословања од стране руководства приликом припреме финансијских извештаја, као што су ревизијски докази о постојању планова руководства за решавање проблема или о постојању других ублажавајућих фактора.

-----  
*IAS 1, Презентација финансијских извештаја, параграфи 25–26.*

*ISA 200 Општи циљеви независног ревизора и спровођење ревизије у складу са међународним стандардима ревизије, параграфи A53–A54*

*ISA 315 (ревидиран), Идентификовање и процена ризика материјално погрешних исказа путем разумевања ентитета и његовог окружења, параграф 5.*

*ISA 560, Накнадни догађаји, параграф 5(а).*

*ISA 705 (ревидиран), „Модификације мишљења у извештају независног ревизора“.*

*ISA 260 (ревидиран), Комуникација са лицима овлашћеним за управљање, параграф 13.*

*ISA 701, Саопштавање кључних ревизијских питања у извештају независног ревизора*

*Видети параграфе 15 и A41 ISA 701*

*IPSAS 1, Презентација финансијских извештаја, параграфи 38–41.*

*ISA 315 (ревидиран), параграф 31.*

*ISA 330, Ревизорски одговор на процењене ризике*

*На пример, IAS 1 дефинише овај период који би требало да траје бар, али се не ограничава на, дванаест месеци од краја извештајног периода.*

*ISA 700 (ревидиран), Формирање мишљења и извештавање о финансијским извештајима, параграф 14*

*ISA 706 (ревидиран), Пасус којим се скреће пажња и пасус у вези са осталим питањима у извештају независног ревизора*

*ISA 706 (ревидиран), параграф A2*

*ISA 705 (ревидиран), параграф 10*

## Прилог

(видети параграфе A29, A31-A32)

### Примери извештаја ревизора који се односе на сталност пословања

• Пример 1: Извештај ревизора садржи немодификовано мишљење када је ревизор закључио да постоји материјално значајна неизвесност и обелодањивање у финансијским извештајима је адекватно.

• Пример 2: Извештај ревизора садржи квалификовано мишљење када је ревизор закључио да постоји материјално значајна неизвесност и услед неадекватног обелодањивања постоје материјално значајни погрешни искази у финансијским извештајима.

• Пример 3: Извештај ревизора садржи негативно мишљење када је ревизор закључио да постоји материјално значајна неизвесност и да су у финансијским извештајима изостављена захтевана обелодањивања која се односе на материјално значајну неизвесност.

### Пример 1 – Немодификовано мишљење када постоји материјално значајна неизвесност и обелодањивање у финансијским извештајима је адекватно

За сврху илустративног примера извештаја ревизора, претпостављају се следеће околности:

• Ревизија комплетног сета финансијских извештаја котираног ентитета припремљеног на основу оквира фер презентације. У питању није ревизија групе (то јест, ISA 600 није применљив).

• Финансијске извештаје припрема руководство ентитета у складу са IFRS (оквир опште намене).

• Услови ревизијског ангажовања одражавају опис одговорности руководства за финансијске извештаје из ISA 210.

• Ревизор је закључио да је прикладно немодификовано мишљење (то јест, „чисто“) на основу прибављених ревизијских доказа.

• Релевантни етички захтеви који се односе на ревизију су етички захтеви који се односе на ревизије у датом правном систему.

• На основу прибављених ревизијских доказа, ревизор је закључио да постоји материјално значајна неизвесност у вези са догађајима или условима која може изазвати значајну сумњу у вези са способношћу ентитета да настави пословање по начелу сталности. Обелодањивање материјално значајне неизвесности у финансијским извештајима је адекватно.

• Кључна ревизијска питања су саопштена у складу са ISA 701.

• Ревизор је прибавио све остале информације до датума извештаја ревизора и није идентификовао материјално значајне погрешне исказе у осталим информацијама.

• Лица одговорна за надзор финансијских извештаја нису иста лица која су одговорна за припрему финансијских извештаја.

• Поред ревизије финансијских извештаја, ревизор има и друге одговорности извештавања у складу са захтевима националног законодавства.

### ИЗВЕШТАЈ НЕЗАВИСНОГ РЕВИЗОРА

За акционаре компаније АБЦ [или други одговарајући адресат]

### Извештај о ревизији финансијских извештаја

#### Мишљење

Извршили смо ревизију финансијских извештаја компаније АБЦ (у наставку Компанија), који обухватају извештај о финансијској позицији на дан 31. децембар 20X1. године и извештај о укупном резултату, извештај о променама на капиталу и извештај о токовима готовине за годину која се завршава на тај дан, и напомена уз финансијске извештаје које укључују сумарни преглед значајних рачуноводствених политика.

По нашем мишљењу, приложени финансијски извештаји дају истинит и објективан приказ, по свим материјално значајним аспектима (или истинито и објективно приказују) финансијске позиције Компаније АБЦ на дан 31. децембар 20X1. године и њене финансијске успешности и токова готовине за годину која се завршава на тај дан, у складу са Међународним стандардима финансијског извештавања (IFRS).

#### Основа за мишљење

Ревизију смо извршили у складу са Међународним стандардима ревизије (ISA). Наше одговорности у складу са тим стандардима су детаљније описане у одељку извештаја који је насловљен *Одговорности ревизора за ревизију финансијских извештаја*. Ми смо независни у односу на Компанију у складу са етичким захтевима који су релевантни за нашу ревизију финансијских извештаја у [правни систем], и испунили смо друге етичке одговорности у складу са овим захтевима. Сматрамо да су ревизијски докази које смо прибавили довољни и адекватни да нам пруже основу за мишљење.

#### Материјално значајна неизвесност повезана са сталношћу пословања

Скрећемо пажњу на Напомену XXX у финансијским извештајима, која указује да је Компанија имала нето губитак од ZZZ током године која се завршила 31. децембар, 20X1, и да су од тог датума, краткорочне обавезе Компаније веће од њене укупне имовине за YYY. Као што је наведено у Напомени 6, ови догађаји или услови изазивају значајну сумњу у вези са способношћу ентитета да настави пословање по начелу сталности. Наше мишљење није модификовано у погледу овог питања.

#### **Кључна ревизијска питања**

Кључна ревизијска питања су питања која су, по нашем професионалном просуђивању, била од највећег значаја у ревизији финансијских извештаја за текући период. Ова питања су разматрана у контексту ревизије финансијских извештаја у целини и у формирању нашег мишљења о њима, и нисмо изнели издвојено мишљење о овим питањима. Поред питања које је описано у одељку Материјално значајна неизвесност повезана са сталношћу пословања, утврдили смо да су доле описана питања кључна ревизијска питања која треба да саопшtimo у нашем извештају.

*[Опис сваког кључног ревизијског питања у складу са ISA 701.]*

**Остале информације [или други наслов, по потреби, као што је „Информације које се не односе на финансијске извештаје и извештај ревизора о њима“]**

*[Извештавање у складу са захтевима који се тичу извештавања из стандарда ISA 720 (ревидиран) – видети Пример 1 у Прилогу 2 стандарда ISA 720 (ревидиран).]*

**Одговорност руководства и лица овлашћених за управљање за финансијске извештаје**

*[Извештавање у складу са ISA 700 (ревидиран) – видети Пример 1 у ISA 700 (ревидиран).]*

**Одговорност ревизора за ревизију финансијских извештаја**

*[Извештавање у складу са ISA 700 (ревидиран) – видети Пример 1 у стандарду ISA 700 (ревидиран).]*

**Извештај о другим законским и регулаторним захтевима**

*[Извештај у складу са ISA 700 (ревидиран) – видети Пример 1 у стандарду ISA 700 (ревидиран).]*

*Партнер у ангажовању на ревизији на основу ког је састављен овај извештај независног ревизора је (име).*

*[Потпис у име ревизорске фирме, име и презиме ревизора, или обоје, у складу са захтевима правног система]*

*[Адреса ревизора]*

*[Датум]*

**Пример 2 – Квалификовано мишљење када постоји материјално значајна неизвесност и када постоје материјално значајни погрешни искази у финансијским извештајима услед неадекватног обелодањивања**

**За сврху илустративног примера ревизоровог извештаја, претпостављене су следеће околности:**

- Ревизија комплетног сета финансијских извештаја котираног ентитета припремљеног на основу оквира фер презентације. Није у питању ревизија групе (то јест, не примењује се ISA 600).

- Финансијске извештаје припрема руководство ентитета у складу са IFRS стандардима (оквир опште намене).

- Услови ревизијског ангажовања одражавају опис одговорности руководства за финансијске извештаје из ISA 210.

- Релевантни етички захтеви који се односе на ревизију су етички захтеви који се односе на ревизије у датом законском систему.

- На основу прибављених ревизијских доказа, ревизор је закључио да постоји материјално значајна неизвесност у вези са догађајима или условима која може изазвати значајну сумњу у вези са способношћу ентитета да настави пословање по начелу сталности. Напомена у финансијским извештајима говори о значају финансијских аранжмана, датуму истека и укупним финансијским аранжманима; међутим, финансијски извештаји не обухватају разматрања о утицају или доступности рефинансирања нити дефинишу ову ситуацију као материјалну неизвесност.

- У финансијским исказима постоји материјално значајан погрешан исказ услед неадекватног обелодањивања материјално значајне неизвесности. Изражава се квалификовано мишљење због тога што је ревизор закључио да су ефекти на финансијске извештаје овог неадекватног обелодањивања материјално значајни, али нису свеобухватни у финансијским извештајима.

- Кључна ревизијска питања су саопштена у складу са ISA 701.

- Ревизор је прибавио све остале информације до датума извештаја ревизора и питање које је узроковало квалификовано мишљење о финансијским извештајима такође утиче на остале информације.



- Лица одговорна за надзор финансијских извештаја нису иста лица која су одговорна за припрему финансијских извештаја.
- Поред ревизије финансијских извештаја, ревизор има и друге одговорности извештавања у складу са захтевима националног законодавства.

#### **ИЗВЕШТАЈ НЕЗАВИСНОГ РЕВИЗОРА**

За акционаре компаније АБЦ [или други одговарајући адресат]

#### **Извештај о ревизији финансијских извештаја Квалификовано мишљење**

Извршили смо ревизију финансијских извештаја компаније АБЦ (у наставку Компанија), који обухватају извештај о финансијској позицији на дан 31. децембар 20X1. године и извештај о укупном резултату, извештај о променама на капиталу и извештај о токовима готовине за годину која се завршава на тај дан, и напомена уз финансијске извештаје које укључују сумарни преглед значајних рачуноводствених политика.

По нашем мишљењу, осим непотпуног обелодањивања информација наведених у одељку Основа за квалификовано мишљење нашег извештаја, приложени финансијски извештаји дају истинит и објективан приказ, по свим материјално значајним аспектима (или *истинито и објективно приказују*) финансијске позиције Компаније на дан 31. децембар 20X1. године и њене финансијске успешности и токова готовине за годину која се завршава на тај дан у складу са Међународним стандардима финансијског извештавања.

#### **Основа за квалификовано мишљење**

Као што је наведено у Напомени уу, финансијски аранжмани Компаније истичу и неизмирене обавезе доспевају на плаћање 19. марта 20X2. године. Компанија није била у могућности да закључи поновни аранжман или да нађе замену финансирања. Ова ситуација указује да постоји материјално значајна неизвесност која може изазвати значајну сумњу у вези са способношћу Компаније да настави пословање по начелу сталности. Финансијски извештаји не обелодањују адекватно ово питање.

Ревизију смо извршили у складу са Међународним стандардима ревизије (ISA). Наше одговорности у складу са тим стандардима су детаљније описане у одељку извештаја који је насловљен *Одговорности ревизора за ревизију финансијских извештаја*. Ми смо независни у односу на Компанију у складу са етичким захтевима који су релевантни за нашу ревизију финансијских извештаја у (правни систем), и испунили смо друге етичке одговорности у складу са овим захтевима. Сматрамо да су ревизијски докази које смо прибавили довољни и адекватни да нам пруже основу за квалификовано мишљење

#### **Остале информације [или други наслов, по потреби, као што је „Информације које се не односе на финансијске извештаје и извештај ревизора о њима“]**

[Извештавање у складу са захтевима који се тичу извештавања из стандарда ISA 720 (ревидиран) – видети Пример 6 у Прилогу 2 стандарда ISA 720 (ревидиран). Последњи параграф одељка осталих информација у Примеру 6 био би прилагођен како би описао специфично питање које узрокује квалификовано мишљење, а које такође утиче на остале информације.]

#### **Кључна ревизијска питања**

Кључна ревизијска питања су питања која су, по нашем професионалном просуђивању, била од највећег значаја у нашој ревизији финансијских извештаја за текући период. Ова питања су разматрана у контексту ревизије финансијских извештаја у целини и у формирању нашег мишљења о њима, и нисмо изнели издвојено мишљење о овим питањима. Поред питања које је описано у одељку Основа за квалификовано мишљење, утврдили смо да су доле описана питања кључна ревизијска питања која треба да саопшtimo у нашем извештају.

[Опис сваког кључног ревизијског питања у складу са ISA 701.]

#### **Одговорност руководства и лица овлашћених за управљање за финансијске извештаје**

[Извештавање у складу са ISA 700 (ревидиран) – видети Пример 1 у ISA 700 (ревидиран).]

#### **Извештај о другим законским и регулаторним захтевима**

[Извештај у складу са ISA 700 (ревидиран) – видети Пример 1 у стандарду ISA 700 (ревидиран).]

Партнер у ангажовању на ревизији на основу ког је састављен овај извештај независног ревизора је (име).

[Потпис у име ревизорске фирме, име и презиме ревизора, или обоје, у складу са захтевима правног система]

(Адреса ревизора)

[Датум ]

**Пример 3 – Негативно мишљење када постоји материјално значајна неизвесност која није обелодањена у финансијским извештајима**

**За сврху илустративног примера извештаја ревизора, претпостављене су следеће околности:**

- Ревизија комплетног сета финансијских извештаја ентитета (који није котиран ентитет) на основу оквира фер презентације. Није у питању ревизија групе (то јест, не примењује се ISA 600).

- Финансијске извештаје припрема руководство ентитета у складу са IFRS стандардима (оквир опште намене).

- Услови ревизијског ангажовања одражавају опис одговорности руководства за финансијске извештаје из ISA 210.

- Релевантни етички захтеви који се односе на ревизију су етички захтеви који се односе на ревизије у датом правном систему.

- На основу прибављених ревизијских доказа, ревизор је закључио да постоји материјално значајна неизвесност у вези са догађајима или условима која може изазвати значајну сумњу у вези са способношћу ентитета да настави пословање по начелу сталности и Компанија разматра банкрот. У финансијским извештајима су изостављена захтевана обелодањивања која се односе на материјално значајну неизвесност. Изражено је негативно мишљење зато што су ефекти на финансијске извештаје оваквог изостављања материјално значајни и свеобухватни.

- Од ревизора се не захтева, нити је одлучио, да саопштава кључна ревизијска питања у складу са ISA 701.

- Ревизор је прибавио све остале информације до датума извештаја ревизора и питање које узрокује негативно мишљење о финансијским извештајима такође утиче на остале информације.

- Лица одговорна за надзор финансијских извештаја нису иста лица која су одговорна за припрему финансијских извештаја.

- Поред ревизије финансијских извештаја, ревизор има и друге одговорности извештавања у складу са захтевима националног законодавства.

#### **ИЗВЕШТАЈ НЕЗАВИСНОГ РЕВИЗОРА**

За акционаре компаније АБЦ [или други одговарајући адресат]

#### **Извештај о ревизији финансијских извештаја**

##### **Негативно мишљење**

Извршили смо ревизију финансијских извештаја компаније АБЦ (у наставку Компанија), који обухватају извештај о финансијској позицији на дан 31. децембра 20X1. године и извештај о укупном резултату, извештај о променама на капиталу и извештај о токовима готовине за годину која се завршава на тај дан, и напомена уз финансијске извештаје које укључују сумарни преглед значајних рачуноводствених политика.

По нашем мишљењу, због изостављања информација наведених у одељку *Основа за негативно мишљење* нашег извештаја, приложени финансијски извештаји не дају истинит и објективан приказ, по свим материјално значајним аспектима (или *не приказују истинито и објективно*) финансијске позиције Компаније на дан 31. децембра 20X1. године и њене финансијске успешности и токова готовине за годину која се завршава на тај дан у складу са Међународним стандардима финансијског извештавања.

##### **Основа за негативно мишљење**

Финансијски аранжмани Компаније су истекли и неизмирене обавезе су доспеле на плаћање 31. децембра 20X1. године. Компанија није била у могућности да закључи поновни аранжман или да нађе замену финансирања. Ова ситуација указује да постоји материјално значајна неизвесност која може изазвати значајну сумњу у вези са способношћу Компаније да настави пословање по начелу сталности. Финансијски извештаји не обелодањују адекватно ову чињеницу.

Ревизију смо извршили у складу са Међународним стандардима ревизије (ISA). Наше одговорности у складу са тим стандардима су детаљније описане у одељку извештаја који је насловљен *Одговорности ревизора за ревизију финансијских извештаја*. Ми смо независни у односу на Компанију у складу са етичким захтевима који су релевантни за нашу ревизију финансијских извештаја у (правни систем), и испунили смо друге етичке одговорности у складу са овим захтевима. Сматрамо да су ревизијски докази које смо прибавили довољни и адекватни да нам пруже основу за негативно мишљење.

**Остале информације [или други наслов, по потреби, као што је „Информације које се не односе на финансијске извештаје и извештај ревизора о њима“]**

[Извештавање у складу са захтевима који се тичу извештавања из стандарда ISA 720 (ревидиран) – видети Пример 7 у Прилогу 2 стандарда ISA 720 (ревидиран). Последњи параграф одељка осталих информација у Примеру 7 био би прилагођен како би описао специфично питање које узрокује негативно мишљење, а које такође утиче на остале информације.]

**Одговорност руководства и лица овлашћених за управљање за финансијске извештаје**

[Извештавање у складу са ISA 700 (ревидиран) – видети Пример 1 у ISA 700 (ревидиран).]

##### **Одговорност ревизора за ревизију финансијских извештаја**

[Извештавање у складу са ISA 700 (ревидиран) – видети Пример 1 у ISA 700 (ревидиран).]

##### **Извештај о другим законским и регулаторним захтевима**

[Извештај у складу са ISA 700 (ревидиран) – видети Пример 1 у стандарду ISA 700 (ревидиран).]

[Потпис у име ревизорске фирме, име и презиме ревизора, или обоје, у складу са захтевима правног система]

(Адреса ревизора)

[Датум ]

ISA 600, Специјална разматрања–ревизија финансијских извештаја групе (укључујући рад ревизора компоненте)

ISA 210, Договарање услова ревизијског ангажовања

Поднослов „Извештај о ревизији финансијских извештаја“ је неопходан у околностима када други поднаслов „Извештај о осталим законским и регулаторним захтевима“ није применљив.

У наведеним примерима извештаја ревизора изразе руководство и лица задужена за управљање можда треба заменити другим изразом који је прикладан у контексту правног оквира у одређеном правном систему.

Параграфи 34 и 39 стандарда ISA 700 (ревидиран) захтевају укључивање текста у извештају ревизора за све ентитете у погледу сталности пословања како би се описале одговорности лица овлашћених за финансијске извештаје и ревизора у погледу сталности пословања.

Поднослов „Извештај о финансијским извештајима“ није потребан у околностима када није применљив други наслов „Извештај о другим законским и регулаторним захтевима“.

Или други изрази који су прикладни у контексту правног оквира одређеног правног система.

Параграфи 34 и 39 стандарда ISA 700 (ревидиран) захтевају укључивање текста у извештају ревизора за све ентитете у погледу сталности пословања како би се описале одговорности лица овлашћених за финансијске извештаје и ревизора у погледу сталности пословања.

Поднослов „Извештај о финансијским извештајима“ није потребан у околностима када није применљив други наслов „Извештај о другим законским и регулаторним захтевима“.

Или други изрази који су прикладни у контексту правног оквира одређеног правног система.

Параграфи 34 и 39 стандарда ISA 700 (ревидиран) захтевају укључивање текста у извештају ревизора за све ентитете у погледу сталности пословања како би се описале одговорности лица овлашћених за финансијске извештаје и ревизора у погледу сталности пословања.

## **МЕЂУНАРОДНИ СТАНДАРД РЕВИЗИЈЕ 580**

### **ПИСАНЕ ИЗЈАВЕ**

(Стандард важи за ревизије финансијских извештаја за периоде који почињу 15. децембра 2009. године, или касније)

#### **САДРЖАЈ**

Параграф

#### **Увод**

Делокруг овог ISA 1–2

Писане изјаве као ревизијски доказ 3–4

Датум ступања на снагу 5

#### **Циљеви 6**

Дефиниције 7–8

#### **Захтеви**

Руководство од ког су захтеване писане изјаве 9

Писане изјаве о одговорностима руководства 10–12

Остале писане изјаве 13

Датум и период(и) који су обухваћени писаним изјавама 14

Форма писаних изјава 15

Сумња у поузданост писаних изјава и недостављање захтеваних писаних изјава 16–20

#### **Примена и остала објашњења**

Писане изјаве као ревизијски доказ А1

Руководство од ког су захтеване писане изјаве А2–А6

Писане изјаве о одговорностима руководства А7–А9

Остале писане изјаве А10–А13

Саопштавање граничног износа А14

Датум и период(и) који су обухваћени  
писаним изјавама А15–А18

Форма писаних изјава А19–А21

Комуникација са лицима овлашћеним за управљање А22

Сумња у поузданост писаних изјава и  
недостављање захтеваних писаних изјава А23–А27

Прилог 1: Списак Међународних стандарда ревизије који садрже захтеве који се тичу писаних изјава

Прилог 2: Илустративни пример писма са изјавом руководства

Међународни стандард ревизије (ISA) 580, *Писане изјаве* треба тумачити у складу са ISA 200, *Општи циљеви независног ревизора и спровођење ревизије у складу са Међународним стандардима ревизије*.

#### **Увод**

#### **Делокруг овог ISA**

1. Овај међународни стандард ревизије (ISA) се бави одговорношћу ревизора за прибављање писаних изјава од руководства и, где је то применљиво, лица овлашћених за управљање, приликом ревизије финансијских извештаја.

2. У Прилогу 1 су наведени остали Међународни стандарди ревизије који захтевају писане изјаве о одређеним предметним питањима. Специфични захтеви у погледу писаних изјава који су наведени у осталим Међународним стандардима ревизије не ограничавају примену овог ISA.

#### **Писане изјаве као ревизијски доказ**

3. Ревизијски доказ представља информације које је користио ревизор приликом доношења закључака на којима заснива мишљење. Писане изјаве су неопходне информације које ревизор захтева у вези са ревизијом финансијских извештаја ентитета. У складу са тим, као и одговори на питања, писане изјаве представљају ревизијске доказе. (видети параграф А1)

4. Иако писане изјаве пружају неопходне ревизијске доказе, оне самостално не пружају довољно адекватних ревизијских доказа о било ком од питања којима се баве. Штавише, чињеница да је руководство дало поуздану писану изјаву не утиче на природу или обим осталих ревизијских доказа које ревизор прибавља о томе да ли је руководство испунило своје одговорности или о конкретним тврдњама.

#### **Датум ступања на снагу**

5. Овај ISA важи за ревизије финансијских извештаја за периоде који почињу 15. децембра 2009. или касније.

#### **Циљеви**

6. Циљеви ревизора су:

(а) Да прибави писане изјаве од руководства и, где је то применљиво, лица овлашћених за управљање у којима они наводе да верују да су испунили своје одговорности у вези са припремом финансијских извештаја као и да гарантују потпуност информација које су достављене ревизору;

(б) Да обезбеди подршку за друге ревизијске доказе који су релевантни за финансијске извештаје или конкретне тврдње у финансијским извештајима у виду писаних изјава уколико ревизор сматра да су неопходне или захтеване другим Међународним стандардима ревизије; и

(ц) Да на адекватан начин одговори на писане изјаве које је доставило руководство и, где је то применљиво, лица овлашћена за управљање; или уколико руководство или, где је то применљиво, лица овлашћена за управљање нису доставили писане изјаве које је ревизор захтевао.

#### **Дефиниције**

7. За потребе Међународних стандарда ревизије наведени појмови имају следеће значење:

Писана изјава – Писане изјаве руководства дате ревизору у циљу потврђивања одређених питања или подршке другим ревизијским доказима. Изјаве руководства у овом контексту не укључују финансијске извештаје, тврдње у њима, или помоћне књиге и евиденцију.

8. За потребе овог ISA, појам „руководство“ треба читати као „руководство и, где је то применљиво, лица овлашћена за управљање.“ Такође, у случају оквира фер презентације, руководство је одговорно за припрему и објективну и истиниту презентацију финансијских извештаја у складу са применљивим оквиром финансијског извештавања; или припрему финансијских извештаја *који дају истинит и објективан приказ* у складу са применљивим оквиром финансијског извештавања.

#### **Захтеви**

##### **Руководство од ког су захтеване писане изјаве**

9. Ревизор захтева писане изјаве од руководства које има адекватне одговорности за припрему финансијских извештаја и знање о релевантним питањима. (видети параграфе А2–А6)

##### **Писане изјаве о одговорностима руководства**

###### *Израда финансијских извештаја*

10. Ревизор од руководства захтева писане изјаве да је оно испунило своје одговорности у вези са припремом финансијских извештаја, у складу са применљивим оквиром финансијског извештавања, укључујући, где је то релевантно, њихову објективну и истиниту презентацију, као што је наведено у условима ревизијског ангажовања. (видети параграфе А7–А9, А14, А22)

###### *Дате информације и свеобухватност трансакција*

11. Ревизор од руководства захтева писане изјаве:

(а) Да је руководство доставило ревизору све релевантне информације и омогућило му приступ у складу са договореним условима ревизијског ангажовања, и

(б) Да су све трансакције евидентирани и исказане у финансијским извештајима. (видети параграфе А7–А9, А14, А22)

###### *Опис одговорности руководства у писаним изјавама*

12. Одговорности руководства се описују у писаним изјавама захтеваним параграфима 10 и 11, на начин на који су ове одговорности описане у условима ревизијског ангажовања.

#### **Остале писане изјаве**

13. Остали Међународни стандарди ревизије захтевају да ревизор захтева писане изјаве. Уколико, поред тих обавезних изјава, ревизор закључи да је неопходно да прибави једну или више писаних изјава у циљу подршке ревизијским доказима који су релевантни за финансијске извештаје или једну или више конкретних тврдњи у финансијским извештајима, ревизор захтева такву другу писану изјаву. (видети параграфе А10–А13, А14, А22)

##### **Датум и период(и) који су обухваћени писаним изјавама**

14. Датум писане изјаве треба да буде бити што је могуће ближи датуму извештаја ревизора о финансијским извештајима, али не после тог датума. Писане изјаве се односе на све финансијске извештаје и периоде који су обухваћени извештајем ревизора. (видети параграфе А15–А18)

##### **Форма писаних изјава**

15. Писана изјава би требало да буде у форми писма које је адресирано на ревизора. Уколико закон или регулатива захтевају да руководство даје писану саопштења за јавност о својим одговорностима, и ревизор утврди да та саопштења садрже неке или све изјаве које се захтевају у складу са параграфима 10 или 11, значајна питања која су покривена тим саопштењима не морају да буду укључена у писану изјаву. (видети параграфе А19–А21)

##### **Сумња у поузданост писаних изјава и недостављање захтеваних писаних изјава**

###### *Сумња у поузданост писаних изјава*

16. Уколико код ревизора постоји забринутост у вези са компетентношћу, интегритетом, етичким вредностима или савесношћу руководства, или њиховој посвећености примени или поштовању поменутих вредности, ревизор треба да утврди ефекте које та забринутост може имати у погледу поузданости изјава (усмених или писаних) и ревизијске доказе уопште. (видети параграфе А24–А25)

17. Посебно, уколико писане изјаве нису у сагласности са другим ревизијским доказима, ревизор обавља ревизијске поступке како би покушао да реши то питање. Уколико питање остане нерешено, ревизор поново разматра процену компетентности, интегритета, етичких вредности или савесности руководства или њихове посвећености примени или поштовању поменутих вредности, и утврђује ефекте које та забринутост може имати у погледу поузданости изјава (усмених или писаних) и ревизијских доказа уопште. (видети параграф А23)

18. Уколико ревизор закључи да писане изјаве нису поуздане, ревизор предузима одговарајуће активности, укључујући утврђивање могућих ефеката на мишљење у извештају ревизора у складу са ISA 705 (ревидиран), и узимајући у обзир захтев из параграфа 20 овог ISA.

*Недостављање захтеваних писаних изјава*

19. Уколико руководство не достави једну или више захтеваних писаних изјава, ревизор:

(а) Расправља о овом питању са руководством;

(б) Поново процењује интегритет руководства и ефекат који то може имати у погледу поузданости изјава (усмених и писаних) и ревизијских доказа уопште; и

(ц) Предузима неопходне мере, укључујући утврђивање могућих ефеката на мишљење у извештају ревизора у складу са ISA 705 (ревидиран), узимајући у обзир захтев из параграфа 20 овог ISA.

*Писане изјаве о одговорностима руководства*

20. Ревизор се уздржава од изражавања мишљења о финансијским извештајима у складу са ISA 705 (ревидиран) уколико:

(а) Ревизор закључи да постоји такав степен сумње у интегритет руководства који за последицу има да достављене писане изјаве које су захтеване параграфима 10 и 11 нису поуздане; или

(б) Руководство није доставило писане изјаве које су захтеване параграфима 10 и 11. (видети параграфе A26–A27)

\* \* \*

**Примена и остала објашњења**

**Писане изјаве као ревизијски доказ** (видети параграф 3)

A1. Писане изјаве представљају значајан извор ревизијских доказа. Уколико руководство модификује или не достави захтеване писане изјаве, то може упозорити ревизора на могућност да постоји један или више значајних проблема. Такође, захтев за достављање писаних изјава, уместо усмених, у већини случајева може навести руководство да ствари схвати озбиљније, и на тај начин побољша квалитет изјава.

**Руководство од ког су захтеване писане изјаве** (видети параграф 9)

A2. Писане изјаве се захтевају од оних лица која су одговорна за припрему финансијских извештаја. То могу бити различита лица у зависности од управљачке структуре ентитета и релевантног закона или регулативе; међутим, руководство (пре него лица овлашћена за управљање) је најчешће одговорна страна. Писане изјаве се тако могу захтевати од извршног или финансијског директора ентитета, или особа које су на сличним позицијама у ентитету али које немају та звања. У неким околностима, међутим, друге стране, као што су лица овлашћена за управљање, су одговорна за припрему финансијских извештаја.

A3. Због одговорности за припрему финансијских извештаја, и управљање пословањем ентитета, очекује се да руководство има довољно знања о поступцима ентитета за сврхе припреме и презентовања финансијских извештаја и тврдњи на којима се заснивају писане изјаве.

A4. У неким случајевима, међутим, руководство може одлучити да испита друга лица која учествују у припреми и презентацији финансијских извештаја и повезаних тврдњи, укључујући и појединце који поседују специјализована знања у вези са питањима која су предмет писаних изјава. Ти појединци могу бити:

- Актуар који је одговоран за актуарски утврђене рачуноводствене мере.
- Запослени инжењери који могу бити одговорни и имати специјализовано знање о обавезама у погледу животне средине.
- Интерни саветник који може пружити информације од суштинског значаја за правне тврдње.

A5. У неким случајевима, руководство може изразити резерву у писаним изјавама, наводећи да су изјаве дате у складу са њиховим најбољим знањем и уверењем. Разумно је да ће ревизор прихватити такву формулацију уколико је уверен да су изјаве дала лица са адекватним одговорностима и знањем у вези са питањима која су обухваћена изјавама.

A6. Како би се нагласила потреба да руководство да изјаве које се заснивају на чињеницама, ревизор може захтевати од руководства да у писане изјаве укључе потврду да су извршили сва испитивања која су сматрала за потребна да би били у позицији да дају захтевану писану изјаву. Не очекује се да ће таква испитивања подразумевати формалан интерни поступак ван оних који су већ установљени у ентитету.

### **Писане изјаве о одговорностима руководства** (видети параграфе 10–11)

A7. Ревизијски докази прибављени током ревизије да је руководство испунило одговорности наведене у параграфима 10 и 11 нису довољни без добијања потврде од руководства у којој наводи да верује да је испунило своје одговорности. То је због тога што ревизор не може само на основу осталих ревизијских доказа да доноси суд да ли је руководство припремило и презентovalo финансијске извештаје и доставило информације ревизору на основу договореног прихватања и разумевања својих одговорности. На пример, ревизор не може да закључи да је руководство ревизору доставило све релевантне информације које су договорене у условима ревизијског ангажовања без постављања питања да ли су те информације достављене и примања потврде да јесу.

A8. Писане изјаве захтеване параграфима 10 и 11 се заснивају на договореном прихватању и разумевању руководства о својим одговорностима, у складу са условима ревизијског ангажовања и уз захтевање потврде да их је оно испунило. Ревизор може такође захтевати од руководства да поново потврди прихватање и разумевање тих одговорности у виду писане изјаве. Ово је честа пракса у неким правним системима, али може бити посебно подесна у случајевима када:

- Лица која су потписала услове ревизијског ангажовања у име ентитета више немају релевантне одговорности;
- Су услови ревизијског ангажовања одређени претходне године;
- Постоји индикација да руководство погрешно разуме те одговорности; или
- Промене у околностима чине тај поступак адекватним.

У складу са захтевима ISA 210, таква поновна потврда прихватања и разумевања од стране руководства не може имати напомену да је дата у складу са најбољим знањем и уверењем руководства (као што је наведено у параграфу A5 овог ISA).

#### *Разматрања која су специфична за ентитете у јавном сектору*

A9. Мандат за ревизије финансијских извештаја у ентитетима јавног сектора може бити шири од оног у другим ентитетима. Као резултат тога, претпоставка која се односи на одговорности руководства, а на којој се заснива ревизија финансијских извештаја ентитета јавног сектора може наметнути потребу за додатним писаним изјавама. Ово може да обухвата писане изјаве којима се потврђује да су трансакције и догађаји извршени у складу са законом, регулативом или другим прописима.

### **Остале писане изјаве** (видети параграф 13)

#### *Додатне писане изјаве о финансијским извештајима*

A10. Поред писаних изјава захтеваних параграфом 10, ревизор може сматрати да је неопходно да захтева друге писане изјаве о финансијским извештајима. Такве писане изјаве могу бити додатак, али не чине део писане изјаве захтеване параграфом 10. Оне могу да обухватају изјаве о томе:

- Да ли је одабир и примена рачуноводствених политика адекватна; и
- Да ли су следећа питања, уколико су релевантна у складу са применљивим оквиром финансијског извештавања, препозната, одмерена, презентована и обелодањена у складу са тим оквиром:
  - Планови или намере које могу утицати на књиговодствену вредност или класификацију имовине и обавеза;
  - Обавезе, како стварне тако и потенцијалне;
  - Власништву или контроли над имовином, о залогама или другим теретима на имовини, и имовини која је заложена као колатерал, и
  - Аспекти закона, регулативе и уговорних споразума који могу утицати на финансијске извештаје, укључујући неусклађеност.

#### *Додатне писане изјаве о информацијама које су достављене ревизору*

A11. Поред писаних изјава захтеваних параграфом 11, ревизор може сматрати да је неопходно да од руководства захтева да му достави писане изјаве да је ревизору саопштило све недостатке у интерној контроли којих је свесно.

#### *Писане изјаве о специфичним тврдњама*

A12. Када прибавља доказе о расуђивању и намерама или их процењује, ревизор може да разматра следеће:

- Претходно искуство ентитета у испуњавању наведених намера.

- Разлози због којих ентитет бира одређени смер активности.
- Способност ентитета да спроведе одређене видове активности.
- Постојање или непостојање било којих других информација које су могле бити прибављене током ревизије а које могу бити у супротности са расуђивањем или намером руководства.

A13. Такође, ревизор може сматрати да је неопходно да од руководства захтева писане изјаве о одређеним тврдњама у финансијским извештајима; нарочито у циљу подршке разумевању које је ревизор стекао на основу других ревизијских доказа о расуђивању или намери у вези са конкретном тврдњом или њеном потпуношћу. На пример, уколико је намера руководства значајна као основа за вредновање инвестиција, можда неће бити могуће прибављање довољно адекватних ревизијских доказа без писаних изјава руководства о намерама. Иако те писане изјаве пружају неопходне ревизијске доказе, оне самостално не пружају довољно адекватних ревизијских доказа о тој тврдњи.

#### **Саопштавање граничног износа (видети параграфе 10–11, 13)**

A14. ISA 450 захтева од ревизора да сабере све погрешне исказе који су уочени током ревизије, осим оних који су очигледно безначајни. Ревизор може утврдити колико износи праг изнад ког погрешни искази не могу бити сматрани очигледно безначајним. На исти начин, ревизор може размотрити саопштавање овог износа руководству због захтеваних писаних изјава.

#### **Датум и период(и) који су обухваћени писаним изјавама (видети параграф 14)**

A15. Будући да су писане изјаве неопходан ревизијски доказ, мишљење ревизора не може бити изнето, и извештај ревизора не може носити датум који је пре датума писане изјаве. Такође, будући да се ревизор бави догађајима који су се десили до датума извештаја ревизора, то може захтевати прилагођавање или обелодањивање у финансијским извештајима, а писане изјаве ће имати датум који је најближи али није након датума извештаја ревизора о финансијским извештајима.

A16. У неким околностима, може се сматрати подесним да ревизор прибави писане изјаве о одређеној тврдњи у финансијским извештајима у току ревизије. У оваквом случају, може бити неопходно да се захтева ажурирана писана изјава.

A17. Писане изјаве се односе на све периоде који су обухваћени извештајем ревизора јер руководство мора поново да потврди да су њихове претходне писане изјаве у вези са претходним периодима и даље адекватне. Ревизор и руководство се могу сложити да израде писану изјаву којом се ажурирају писане изјаве о претходним периодима, тако што ће проверити да ли постоје измене у тим писаним изјавама и уколико их има, навести које су.

A18. Може доћи до ситуација када тренутно руководство није било присутно током свих периода који су обухваћени извештајем ревизора. Те особе могу тврдити да нису у позицији да доставе неке или све писане изјаве јер нису били на својим позицијама током тог периода. Ова чињеница, међутим, не умањује одговорности ових особа које се тичу финансијских извештаја у целини. У складу са тим, и даље важи захтев према ком ревизор захтева писане изјаве које обухватају целокупан период(е) који је релевантан за ревизију.

#### **Форма писаних изјава (видети параграф 15)**

A19. Писане изјаве треба обавезно укључити у писмо руководства намењено ревизору. У неким правним системима, међутим, закон или регулатива могу захтевати од руководства да напише саопштење за јавност о својим одговорностима. Иако је такво саопштење у ствари изјава намењена корисницима финансијских извештаја, или надлежним институцијама, ревизор може утврдити да је то одговарајућа форма писане изјаве у смислу неких или свих захтева који су наведени у параграфима 10 или 11. Као последица тога, релевантна питања која су обрађена у овом саопштењу не морају бити укључена у писану изјаву. Фактори који могу утицати на ову одлуку ревизора укључују:

- Да ли саопштење обухвата потврду о испуњавању одговорности наведених у параграфима 10 или 11.
- Да ли су саопштење издала или одобрила лица од којих би ревизор захтевао релевантне писане изјаве.
- Да ли је копија саопштења достављена ревизору што је ближе могуће али не и након датума извештаја ревизора о финансијским извештајима. (видети параграф 14)

A20. Формално саопштење о усклађености са законом или регулативом, или о одобрењу финансијских извештаја, не садржи довољно информација да би ревизор био уверен да су све неопходне изјаве свесно дате. Начин на који су одговорности руководства приказане у закону или регулативи такође не представља замену за захтеване писане изјаве.



A21. Прилог 2 садржи илустративни пример писане изјаве.

**Комуникација са лицима овлашћеним за управљање** (видети параграфе 10–11, 13)

A22. ISA 260 (ревидиран) захтева од ревизора да лица овлашћена за управљање упозна са писаним изјавама које је захтевао од руководства.

**Сумња у поузданост писаних изјава и недостављање захтеваних писаних изјава**

*Сумња у поузданост писаних изјава* (видети параграфе 16–17)

A23. У случају уочавања недоследности код једне или више писаних изјава и ревизијских доказа добијених из другог извора, ревизор може размотрити да ли је процена ризика и даље одговарајућа и, уколико није, може ревидирати процену ризика и утврдити природу, време и обим даљих ревизијских поступака како би одговорио на процењене ризике.

A24. Забринутост у вези са компетентношћу, интегритетом, етичким вредностима или савесношћу руководства или њиховој посвећености примени или поштовању поменутих вредности, могу навести ревизора на закључак да је ризик нетачног исказивања у финансијским извештајима од стране руководства такав да се ревизија не може спровести. У таквој ситуацији, ревизор може размотрити повлачење из ревизије, уколико је повлачење могуће у складу са применљивим законом или регулативом, осим уколико лица овлашћена за управљање не примене одговарајуће корективне мере. Те мере, међутим, могу бити недовољне да омогуће ревизору изношење немодификованог мишљења ревизора.

A25. ISA 230 захтева од ревизора да документује значајна питања која се јављају током ревизије, и закључке који су донети о њима, као и значајна професионална просуђивања до којих се дошло приликом доношења тих закључака. Ревизор може уочити значајна питања у вези са компетентношћу, интегритетом, етичким вредностима или савесности руководства или њиховој посвећености примени или поштовању поменутих вредности, и донети закључак да су писане изјаве ипак поуздане. У таквој ситуацији, то значајно питање документује у складу са ISA 230.

*Писане изјаве о одговорностима руководства* (видети параграф 20)

A26. Као што је објашњено у параграфу А7, ревизор није у могућности да само на основу других ревизијских доказа расуђује о томе да ли је руководство испунило захтеве наведене у параграфима 10 или 11. Зато, уколико, као што је наведено у параграфу 20(а), ревизор закључи да су писане изјаве о овим питањима непоуздане, или уколико руководство не достави писане изјаве, ревизор није у могућности да прибави довољно адекватних ревизијских доказа. Потенцијални ефекти ове немогућности, на финансијске извештаје се не свде само на одређене елементе, рачуне или ставке финансијских извештаја и зато су прожимајући. ISA 705 (ревидиран) захтева од ревизора да се у таквим ситуацијама уздржи од изражавања мишљења о финансијским извештајима.

A27. Писана изјава која је била модификована у односу на ону коју је захтевао ревизор не значи аутоматски да руководство није доставило писану изјаву. Међутим, разлог због ког је вршено модификовање може утицати на мишљење у ревизоровом извештају. На пример:

- У писаној изјави о томе да ли је руководство испунило своје одговорности у вези припреме финансијских извештаја се може навести да руководство верује да су, осим материјалне неусклађености са одређеним захтевом применљивог оквира финансијског извештавања, финансијски извештаји припремљени у складу са тим оквиром. Захтев из параграфа 20 се не примењује јер је ревизор закључио да је руководство доставило поуздане писане изјаве. Међутим, ревизор је у обавези да размотри ефекте неусклађености на мишљење изнето у извештају ревизора у складу са ISA 705 (ревидиран).

- Писане изјаве о одговорности руководства да пружи ревизору све релевантне информације које су договорене ревизијским ангажовањем, могу обухватати изјаву да руководство верује да, осим у случају информација које су уништене у пожару, је ревизору доставило те информације. Захтев из параграфа 20 се не примењује јер је ревизор закључио да је руководство доставило поуздане писане изјаве. Међутим, ревизор је у обавези да размотри прожимајуће ефекте информација уништених у пожару на финансијске извештаје и самим тим, ефекте на мишљење у извештају ревизора у складу са ISA 705.

-----

*ISA 500, Ревизијски доказ, параграф 5(ц)*

*ISA 210, Договарање услова ревизијског ангажовања, параграф 6(б)(i).*

*ISA 210, параграф 6(б)(iii).*

*ISA 705 (ревидиран), Модификације мишљења у извештају независног ревизора*

*ISA 210, параграф 6(б).*

*ISA 450, Процена погрешних исказа идентификованих током ревизије, параграф 5.*

ISA 260, *Комуникација са лицима овлашћеним за управљање*, параграф 16(ц)(ii).  
ISA 230, *Ревизијска документација*, параграфи 8(ц) и 10.  
ISA 705 (*ревидиран*), параграф 9.

#### **Прилог 1**

(видети параграф 2)

#### **Списак Међународних стандарда ревизије који садрже захтеве који се тичу писаних изјава**

У овом прилогу су наведени параграфи из других ISA којима се захтевају писане изјаве о одређеним суштинским питањима. Ова листа није замена за разматрање захтева и њихове примене и осталих објашњења у Међународним стандардима ревизије.

- ISA 240, *Одговорност ревизора за разматрање криминалних радњи у ревизији финансијских извештаја* – параграф 39
- ISA 250, *Разматрање примене закона и прописа у обављању ревизије финансијских извештаја* – параграф 16
- ISA 450, *Процена погрешних исказа идентификованих током ревизије* – параграф 14
- ISA 501, *Ревизијски доказ – специјална разматрања за одабране позиције* – параграф 12
- ISA 540, *Ревизија рачуноводствених процена, укључујући рачуноводствену процену фер вредности и повезана обелодањивања* – параграф 22
- ISA 550, *Повезане стране* – параграф 26
- ISA 560, *Накнадни догађаји* – параграф 9
- ISA 570, *Начело сталности* – параграф 16(е)
- ISA 710 (*ревидиран*), *Упоредне информације – упоредни износи и упоредни финансијски извештаји* – параграф 9
- ISA 720 (*ревидиран*), *Одговорности ревизора у вези са осталим информацијама* – параграф 13(ц)

#### **Прилог 2**

(видети параграф А21)

#### **Илустративни пример писма са изјавом руководства**

Овај илустративни пример писма обухвата писане изјаве које се захтевају овим и другим важећим ISA за финансијске извештаје за периоде који почињу 15. децембра 2009. године или касније. У овом примеру се претпоставља да је применљиви оквир финансијског извештавања Међународни стандарди финансијског извештавања; захтев наведен у ISA 570 који се тиче добијања писане изјаве није релевантан; и нема изузетака од захтеваних писаних изјава. Да је било изузетака, изјаве би морале бити модификоване како би изузеци било јасно приказани.

[Меморандум ентитета]

[За ревизора]

[Датум]

Ова изјава се даје у вези са вашом ревизијом финансијских извештаја компаније АБЦ за годину која се завршила 31. децембра 20XX, за сврхе изражавања мишљења о томе да ли финансијски извештаји дају истинит и објективан приказ, по свим материјално значајним аспектима (или *истинито и објективно приказују*) у складу са Међународним стандардима финансијског извештавања.

Потврђујемо следеће, [по нашем најбољем знању и уверењу, након испитивања која смо сматрали неопходним како би смо се адекватно информисали]:

*Финансијске изјаве*

- Да смо испунили своје одговорности, које су наведене у условима ревизијског ангажовања датираних [унети датум], за припрему финансијских извештаја у складу са Међународним стандардима финансијског извештавања; посебно да су финансијски извештаји презентовани објективно и истинито, (или „пружају истинито и објективну слику“) у складу са тим стандардима.

- Да су значајне претпоставке које смо користили у изради рачуноводствених процена, укључујући и оне мерене по фер вредности, разумне и основане. (ISA 540)

- Да су односи и трансакције између повезаних страна адекватно рачуноводствено обухваћене и обелодањене у складу са захтевима Међународних стандарда финансијског извештавања. (ISA 550)

- Да је извршено усклађивање или обелодањивање за све догађаје настале након датума финансијских извештаја и за које се Међународним стандардима финансијског извештавања захтева усклађивање и обелодањивање. (ISA 560)

- Да ефекти некоригованих погрешних исказа нису материјално значајни, било појединачно или збирно, за финансијске извештаје у целини. Листа некоригованих погрешних исказа је приложена уз писмо са изјавом. (ISA 450)

- [Сва друга питања која ревизор може сматрати адекватним (видети параграф А10 овог ISA).]

*Достављене информације*

- Да смо вам омогућили:

- Приступ свим информацијама за које сматрамо да су релевантне за припрему финансијских извештаја као што су евиденције, документација и остала предметна питања;

- Додатне информације које сте захтевали од нас за потребе ревизије; и

- Неограничен приступ особама у ентитету за које сте ви утврдили да је неопходно да дају ревизијске доказе.

- Да су све трансакције евидентирани у рачуноводственим евиденцијама и изнете у финансијским извештајима.

- Да смо вам обелоданили резултате наше процене ризика о могућности да финансијски извештаји имају материјално погрешне исказе као резултат криминалне радње. (ISA 240)

- Да смо вам обелоданили све информације у вези са криминалним радњама или могућим криминалним радњама са којима смо упознати и које могу утицати на ентитет, а укључују:

- Руководство;

- Запослене који имају значајне улоге у интерној контроли; или

- Остале у ситуацијама где је криминална радња могла имати материјално значајан ефекат на финансијске извештаје. (ISA 240)

- Да смо вам обелоданили све информације у вези са наводним криминалним радњама, сумњама да постоје криминалне радње, које утичу на финансијске извештаје ентитета, а које су добијене од запослених, бивших запослених, аналитичара, регулаторних тела или других. (ISA 240)

- Да смо вам обелоданили све познате случајеве неусклађености или сумње да је дошло до неусклађености са законима и регулативом, а чије би ефекте требало размотрити приликом припреме финансијских извештаја. (ISA 250)

- Да смо вам обелоданили повезане стране ентитета и све односе и трансакције између повезаних страна којих смо свесни. (ISA 550)

- [Сва друга питања која ревизор може сматрати неопходним (видети параграф А11 овог ISA).]

Руководство

-----

Руководство

-----

*ISA 570, Начело сталности*

*Када ревизор извештава о више од једног периода, ревизор прилагођава датум тако да се писмо односи на све периоде које обухвата извештај ревизора.*

**МЕЂУНАРОДНИ СТАНДАРД РЕВИЗИЈЕ 600  
СПЕЦИЈАЛНА РАЗМАТРАЊА  
– РЕВИЗИЈА ФИНАНСИЈСКИХ ИЗВЕШТАЈА ГРУПЕ (УКЉУЧУЈУЋИ РАД РЕВИЗОРА  
КОМПОНЕНТЕ)**

(Стандард важи за ревизију финансијских извештаја за периоде који почињу 15. децембра 2009. године или касније)

**САДРЖАЈ**

*Параграф*

**Увод**

Делокруг овог стандарда 1–6

Датум ступања на снагу 7

**Циљеви 8**

**Дефиниције 9–10**

**Захтеви**

Одговорност 11

Прихватање и наставак односа са клијентом 12–14

Општа стратегија ревизије и план ревизије 15–16

Разумевање групе, њених делова и њихових окружења 17–18

Разумевање рада ревизора компоненти 19–20

Материјалност 21–23

Одговор на процењене ризике 24–31

Процес консолидације 32–37

Накнадни догађаји 38–39

Комуникација са ревизором компоненте 40–41

Евалуација прибављених ревизијских доказа 42–45

Комуникација са руководством групе и  
лицима овлашћеним за управљање групом 46–49

Документација 50

**Примена и остала објашњења**

Компоненте обухваћене ревизијом у складу са законом,  
регулативом или другим разлозима А1

Дефиниције А2–А7

Прихватање и наставак односа са клијентом А10–А21

Општа стратегија ревизије и план ревизије А22

Разумевање групе, њених компоненти  
и њихових окружења А23–А31

Разумевање рада ревизора компоненти А32–А41

Материјалност А42–А46

Одговор на процењене ризике А47–А55

Процес консолидације А56

Комуникација са ревизором компоненте А57–А60

Евалуација прибављених ревизијских доказа А61–А63

Комуникација са руководством групе и  
лицима овлашћеним за управљање групом А64–А66

Прилог 1: Илустрација извештаја ревизора када тим који ради на ангажовању на нивоу групе није у могућности да прибави задовољавајуће ревизијске доказе на основу којих би могао да формира ревизијско мишљење о групи

Прилог 2: Примери питања на основу којих тим ангажовања на нивоу групе стиче разумевање

Прилог 3: Примери услова или догађаја који могу указати на ризике материјално значајних погрешних исказа у финансијским извештајима

Прилог 4: Примери потврђивања од стране ревизора компоненте

Прилог 5: Обавезна и додатна питања увршћена у упутство за тим који ради на ангажовању на нивоу групе

Међународни стандард ревизије (ISA) 600, *Специјална разматрања – ревизије финансијских извештаја групе (укључујући рад ревизора компоненте)* треба тумачити у контексту ISA 200, *Општи циљеви независног ревизора и спровођење ревизије у складу са Међународним стандардима ревизије*

#### **Увод**

##### **Делокруг овог стандарда**

1. Међународни стандарди ревизије (ISA) примењују се на све ревизије које се спроводе на нивоу групе. Овај стандард се бави посебним разматрањима која се односе на ревизије на нивоу групе а посебно на ревизије које укључују ревизоре компоненте.

2. Ревизори могу сматрати ове стандарде који су прилагођени датим околностима корисним када један ревизор укључи друге ревизоре у ревизију финансијских извештаја који нису финансијски извештаји групе. На пример, ревизор може укључити другог ревизора ради посматрања пописа залиха или провере постојања основних материјалних средстава на удаљеној локацији.

3. Од ревизора компоненте се у складу са законом, регулативом или из другог разлога може захтевати да изрази ревизијско мишљење о финансијским извештајима компоненте. Тим који ради на ангажовању може одлучити да употреби ревизијске доказе на којима је засновано ревизијско мишљење у вези са финансијским извештајима компоненте ради прибављања ревизијских доказа за ревизију групе, при чему се морају применити услови које превиђа овај стандард. (видети параграф А1)

4. У складу са стандардом ISA 220 партнер на ангажовању на нивоу групе се мора уверити да сви који су ангажовани на ревизији на нивоу групе, укључујући и ревизоре компоненте, поседују одговарајућу компетентност и способности. Партнер на ангажовању на нивоу групе је такође одговоран и за усмеравање, надзор и перформансе ревизијског ангажовања на нивоу групе.

5. Партнер на ангажовању на нивоу групе примењује захтеве ISA 220 без обзира на то да ли тим који ради на ангажовању на нивоу групе или ревизор компоненте ради на финансијским информацијама компоненте. Ови стандарди помажу партнеру на ангажовању на нивоу групе да испуни захтеве ISA 220 када ревизори компоненте раде на финансијским информацијама компоненте.

6. Ризик ревизије је функција ризика материјално погрешног исказа у финансијским извештајима и ризика да ревизор неће открити такве погрешне исказе. Код ревизије на нивоу групе ово укључује ризик да ревизор компоненте можда неће открити погрешан исказ у финансијским информацијама компоненте који би могао проузроковати материјално значајне погрешне исказе у финансијским извештајима групе и ризик да ни тим који ради на ангажовању на нивоу групе можда неће открити такав погрешан исказ. Овај стандард објашњава питања која тим који ради на ангажовању на нивоу групе разматра приликом утврђивања врсте, времена и степена свог укључења у поступке процене ризика и даљих поступака ревизије које спроводе ревизори компоненте у вези финансијских информација компоненте. Сврха овог укључења је да се прибаве довољни и адекватни ревизијски докази на основу којих ревизор може формирати своје мишљење о финансијским извештајима групе.

##### **Датум ступања на снагу**

7. Овај стандард се примењује за финансијске извештаје на нивоу групе за периоде који почињу 15. децембра 2009. године или касније.

##### **Циљеви**

8. Циљеви ревизора су:

(а) Да утврди да ли ће деловати као ревизор финансијских извештаја групе, и

(б) Уколико делује као ревизор финансијских извештаја групе да:

(i) Успостави јасну комуникацију са ревизорима компоненте о делокругу и времену њиховог рада на финансијским информацијама које су повезане са компонентама и њиховим налазима; и

(ii) Да прибави довољне и адекватне ревизијске доказе у вези са финансијским информацијама компоненти и процесом консолидације како би изразио мишљење о томе да ли су финансијски извештаји групе, у свим материјалним аспектима, припремљени у складу са утврђеним оквиром за финансијско извештавање.

##### **Дефиниције**

9. За потребе Међународних стандарда ревизије наведени појмови имају следеће значење:

(а) Компонента – Ентитет или пословна активност за које руководство групе или компоненте припрема финансијске информације које би требало да буду укључене у финансијске извештаје групе. (Видети параграфе А2–А4)

(б) Ревизор компоненте – ревизор који, на захтев тима који ради на ангажовању на нивоу групе, ради на финансијским информацијама које се односе на компоненту, а за потребе ревизије групе. (Видети параграф А7)

(ц) Руководство компоненте – Руководство одговорно за припрему финансијских информација компоненте.

(д) Материјалност компоненте – Материјалност за компоненту, коју одређује тим који ради на ангажовању на нивоу групе.

(е) Група – Скуп свих компоненти чије су финансијске информације укључене у финансијске извештаје групе. Група увек броји више од једне компоненте.

(ф) Ревизија на нивоу групе – Ревизија финансијских извештаја групе.

(г) Ревизијско мишљење за групу – Ревизијско мишљење о финансијским извештајима групе.

(х) Партнер ангажовања на нивоу групе – Партнер или друго лице у фирми које је одговорно за ревизијско ангажовање на нивоу групе, за његове перформансе и за ревизијски извештај о финансијским извештајима групе који се издају у име фирме. Када заједнички ревизори спроводе ревизију на нивоу групе, заједнички партнери ангажовања и њихови тимови који раде на ангажовању заједно представљају партнера ангажовања на нивоу групе и тим који ради на ангажовању на нивоу групе. Овај стандард се међутим не бави односом између заједничких ревизора или рада који један заједнички ревизор обави у односу на рад другог заједничког ревизора.

(и) Тим који ради на ангажовању на нивоу групе – Партнери, укључујући и партнера ангажовању на нивоу групе и особље које утврђује општу ревизијску стратегију за групу, које комуницира са ревизорима компоненте, које обавља рад у вези са процесом консолидације и које оцењује закључке изведене на основу ревизијских доказа као основе за формирање мишљења у вези са финансијским извештајима групе.

(ј) Финансијски извештаји групе – Финансијски извештаји који укључују финансијске информације више компоненти. Појам „финансијски извештаји групе“ се такође односи и на комбиноване финансијске извештаје који здружују финансијске информације компоненти које немају матични ентитет али су под заједничком контролом.

(к) Руководство групе – Руководство одговорно за припрему финансијских извештаја групе.

(л) Контроле на нивоу групе – Контроле над финансијским извештавањем групе које осмишљава, примењује и одржава руководство групе.

(м) Значајна компонента – Компонента идентификована од страна тима који ради на ангажовању на нивоу групе (i) која је од појединачног финансијског значаја за групу, или (ii) је, због своје специфичне природе или околности, могуће да ће укључивати значајне ризике од материјално значајних погрешних исказа у финансијским извештајима групе. (видети параграф А5–А6)

10. Позивање на „применљиви оквир финансијског извештавања“ подразумева онај оквир финансијског извештавања који се примењује за финансијске извештаје групе. Позивање на „процес консолидације“ подразумева:

(а) Признавање, одмеравање, презентовање и обелодањивање финансијских информација компоненти у финансијским извештајима групе путем консолидације, пропорционалне консолидације или рачуноводствених метода удела или набавне вредности, и

(б) Груписање финансијских информација компоненти које немају матични ентитет већ су под заједничком контролом у комбиноване финансијске извештаје.

### **Захтеви Одговорност**

11. Партнер на ангажовању на нивоу групе је одговоран за усмеравање, надзор и перформансе ревизијског ангажовања на нивоу групе у складу са професионалним стандардима, важећим законским и регулаторним захтевима и за обезбеђивање да је издати ревизијски извештај примерен датим околностима. Као резултат тога, у ревизијском извештају у вези са финансијским извештајима групе се не наводи ревизор компоненте осим уколико се то не захтева законом или регулативом. Уколико се то захтева законом или регулативом, ревизијски извештај треба да указује

да се овим не умањује одговорност партнера на ангажовању на нивоу групе или одговорност фирме партнера на ангажовању на нивоу групе у вези са ревизијским мишљењем за групу. (видети параграф A8–A9)

#### **Прихватање и наставак односа са клијентом**

12. Приликом примене ISA 220, партнер на ангажовању на нивоу групе треба да утврди да ли је разумно очекивати да се прибаве довољни и адекватни ревизијски докази у вези са процесом консолидације и финансијским информацијама компоненти на основу којих се формира ревизијско мишљење за групу. За ову сврху, тим који ради на ангажовању на нивоу групе треба да стекне довољно разумевања о групи, њеним компонентама и њиховом окружењу како би могао да идентификује оне компоненте који су вероватно значајне компоненте. Када ревизори компоненти раде са финансијским информацијама таквих компоненти, партнер на ангажовању на нивоу групе треба да оцени да ли ће тим који ради на ангажовању на нивоу групе моћи да се укључи у рад ревизора компоненти до степена који је неопходан за прибављање довољних и адекватних ревизијских доказа. (видети параграф A10–A12)

13. Уколико партнер на ангажовању закључи да:

(а) није могуће да тим који ради на ангажовању на нивоу групе прибави довољно адекватних ревизијских доказа због ограничења које намеће руководство групе; и

(б) ће могући ефекат ове немогућности за последицу имати уздржавање од изражавања мишљења о финансијским извештајима групе),

партнер ангажовања на нивоу групе може:

(а) у случају новог ангажовања, да не прихвати такво ангажовање или се у случају наставак ангажовања може повући из таквог ангажовања, уколико је такво повлачење могуће у складу са важећим законом или регулативом; или

(б) у случају да закон или регулатива забрањују ревизору неприхватање ангажовања или када повлачење из ангажовања није могуће, да изврши ревизију финансијских извештаја групе у степену у ком је то могуће и да се уздржи од изражавања мишљења о финансијским извештајима групе. (видети параграфе A13–A19)

#### *Услови ангажовања*

14. Тим који ради на ангажовању на нивоу групе се договара око услова ангажовања ревизије групе у складу са ISA 210. (видети параграфе A20–A21)

#### **Општа стратегија ревизије и план ревизије**

15. Тим који ради на ангажовању на нивоу групе успоставља општу стратегију ревизије за групу и треба да разради план ревизије за групу у складу са ISA 300.

16. Партнер у ангажовању на нивоу групе прегледа општу стратегију ревизије за групу и план ревизије за групу. (видети параграф A22)

#### **Разумевање групе, њених компоненти и њихових окружења**

17. Ревизор треба да идентификује и процени ризике материјално значајних погрешних исказа кроз стицање разумевања о ентитету и његовом окружењу. Тим који ради на ангажовању на нивоу групе треба да:

(а) Током фазе прихватања и наставак стекне боље разумевање о групи, њеним компонентама и њиховом окружењу укључујући контроле над групом; и

(б) стекне разумевање у вези са процесом консолидације, укључујући инструкције које је руководство групе дало компонентама. (видети параграфе A23–A29)

18. Тим који ради на ангажовању на нивоу групе треба да стекне разумевање које је довољно да:

(а) потврди или ревидира своју почетну идентификацију компоненти које су вероватно значајне; и

(б) процени ризике материјално значајних погрешних исказа у финансијским извештајима групе, насталих услед криминалне радње или грешке. (видети параграф A30–A31)

#### **Разумевање рада ревизора компоненте**

19. Уколико тим који ради на ангажовању на нивоу групе планира да затражи ревизора компоненте који би радио са финансијским информацијама компоненте онда тим који ради на ангажовању на нивоу групе треба да стекне разумевање о следећем: (видети параграф A32–A35)

(а) Да ли ревизор компоненте разуме и да ли ће испунити етичке захтеве који су релевантни за ревизију групе и посебно, да ли је независан. (видети параграф: А37)

(б) О професионалним компетенцијама ревизора компоненте. (видети параграф А38).

(ц) Да ли ће тим који ради на ангажовању на нивоу групе моћи у потребном степену да се укључи у рад ревизора компоненте у циљу прибављања довољно адекватних ревизијских доказа.

(д) Да ли ревизор компоненте послује у регулаторном окружењу које активно надгледа ревизоре. (видети параграф А36)

20. Уколико ревизор компоненте не испуњава захтеве о независности који су релевантни за ревизију групе или уколико тим који ради на ангажовању на нивоу групе има озбиљну забринутост у вези са осталим питањима поменутих у параграфу 19 (а)–(ц), тим који ради на ангажовању на нивоу групе треба да прибави довољно адекватних ревизијских доказа који се односе на финансијске информације компоненте без тражења да ревизор компоненте ради са финансијским информацијама те компоненте. (видети параграф А39–А41).

### **Материјалност**

21. Тим који ради на ангажовању на нивоу групе треба да утврди следеће: (видети параграф А42)

(а) Материјалност за финансијске извештаје групе у целини приликом креирања опште ревизијске стратегије за групу.

(б) Уколико, у специфичним околностима у којима се налази група, постоје посебне класе трансакција, салда рачуна или обелодањивања у финансијским извештајима групе за које је разумно очекивати да би погрешно исказивање износа који су испод нивоа материјалности у финансијским извештајима групе у целини могло утицати на економске одлуке корисника донете на основу тих финансијских извештаја, потребно је применити ниво или нивое материјалности на те посебне класе трансакција, салда рачуна или обелодањивања.

(ц) Материјалност компоненте за оне компоненте за које ће ревизори компоненте обавити ревизију или преглед за потребе ревизије групе. Да би се на прихватљив ниво свела вероватноћа да ће укупан износ нетачних и неоткривених погрешних исказа у финансијским извештајима групе бити испод нивоа материјалности за финансијске извештаје групе у целини, материјалност компоненте треба да буде нижа од нивоа материјалности финансијских извештаја групе узетих у целини. (видети параграф А43–А44).

(д) Праг изнад кога се погрешни износи не могу третирати као безначајни за финансијске извештаје групе. (видети параграф А45)

22. Када ревизори компоненте спроводе ревизију за сврхе ревизије групе, тим који ради на ангажовању на нивоу групе треба да оцени прикладност материјалности перформансе која се утврђује на нивоу компоненте. (видети параграф А46)

23. Уколико се ревизија компоненти захтева законом, регулативом или из других разлога, а тим који ради на ангажовању на нивоу групе одлучи да искористи ту ревизију за обезбеђење ревизијских доказа, онда тим који ради на ангажовању на нивоу групе треба да одреди да ли:

(а) материјалност за финансијске извештаје компоненте у целини; и

(б) материјалност перформансе на нивоу компоненте испуњавају захтеве овог стандарда.

### **Одговор на процењене ризике**

24. Ревизор треба да осмисли и и примени одговарајуће одговоре на процењене ризике материјално значајних погрешних исказа у финансијским извештајима. Тим који ради на ангажовању на нивоу групе треба да одреди активности које треба обави тим на нивоу групе или ревизори компоненте у њихово име, у вези са финансијским информацијама тих компоненти (видети параграфе 26–29). Тим који ради на ангажовању на нивоу групе треба да одреди врсту, време и степен своје укључености у рад ревизора компоненте (видети параграфе 30–31).

25. Уколико се врста, време и обим рада који треба обавити у процесу консолидације или у вези са финансијским информацијама компоненте заснива на очекивањима да контроле над групом функционишу на ефективан начин или уколико само суштински поступци не могу да обезбеде довољно адекватних ревизијских доказа на нивоу тврдње, тим који ради на ангажовању на нивоу групе треба да тестира или да захтева од ревизора компоненте да тестира оперативну ефективност тих контрола.

*Одређивање активности које ће се извршити у вези са финансијским информацијама компоненти (видети параграф А47)*



## Значајне компоненте

26. За компоненту која је значајна због свог индивидуалног финансијског значаја за групу, тим који ради на ангажовању на нивоу групе или ревизор компоненте у његово име, спроводе ревизију финансијских информација те компоненте користећи материјалност компоненте.

27. За компоненту која је значајна јер вероватно подразумева значајне ризике од настанка материјално погрешног исказа у финансијским извештајима групе због своје специфичне природе или околности, тим који ради на ангажовању на нивоу групе или ревизор компоненте у његово име треба да спроведу један или више следећих поступака:

(а) Ревизију финансијских информација дате компоненте користећи материјалност компоненте.

(б) Ревизију једног или више салда рачуна, класе трансакција или обелодањивања која су повезана са могућим значајним ризицима материјално погрешног исказа у финансијским извештајима групе. (видети параграф А48)

(ц) Специфичне ревизијске поступке који се односе на могуће значајне ризике материјално погрешних исказа у финансијским извештајима групе (видети параграф А49).

## Компоненте које нису значајне компоненте

28. За компоненте које нису значајне компоненте, тим који ради на ангажовању на нивоу групе треба да спроведе аналитичке поступке на нивоу групе. (видети параграф А50)

29. Уколико тим који ради на ангажовању на нивоу групе сматра да се довољни и адекватни ревизијски докази на основу којих се формира ревизијско мишљење не могу прибавити кроз:

(а) рад са финансијским информацијама значајних компоненти;

(б) рад обављен на контролама на нивоу групе и у процесу консолидације; и

(ц) аналитичке поступке спроведене на нивоу групе,

тим који ради на ангажовању на нивоу групе треба да изабере компоненте које се не сматрају значајним компонентама и треба да спроведе или да затражи од ревизора компоненте да то учини, једну или више од наведених активности у вези са финансијским информацијама изабраних појединачних компоненти: (видети параграфе А51–А53)

- Ревизију финансијских информација дате компоненте користећи материјалност компоненте.
- Ревизију једног или више салда рачуна, класа трансакција или обелодањивања.
- Преглед финансијских информација дате компоненте користећи материјалност компоненте.
- Специфичне поступке

Тим који ради на ангажовању на нивоу групе би требало да у одређеним временским интервалима изврши промену избора компоненти.

*Учешће у раду ревизора компоненти* (видети параграфи А54–А55)

Значајне компоненте – Процена ризика

30. Уколико ревизор компоненте обави ревизију финансијских информација значајне компоненте, тим који ради на ангажовању на нивоу групе ће бити укључен у процену ревизора компоненте ради идентификовања ризика материјално значајног погрешног исказа у финансијским извештајима групе. На природу, време и обим овог ангажовања утиче и то колико тим који ради на ангажовању на нивоу групе, разуме рад ревизора компоненте, али ће као минимум укључити:

(а) Разговор са ревизором компоненте или руководством компоненте о оним пословним активностима компоненте које су значајне за групу;

(б) Разговор са ревизором компоненте о подложности компоненте материјално значајним погрешним исказима у финансијским извештајима насталим услед криминалне радње или грешке; и

(ц) Преглед документације ревизора компоненте о идентификованим значајним ризицима материјално погрешних исказа у финансијским извештајима групе. Таква документација може имати облик извештаја који одражава закључке ревизора компоненте у вези са идентификованим значајним ризицима.

Идентификовани значајнији ризици материјално погрешних исказа у финансијским извештајима групе – даљи поступци ревизије

31. Уколико су у компоненти у којој је ревизор компоненте обавио свој рад идентификовани значајни ризици материјално погрешних исказа у финансијским извештајима групе, тим који ради на ангажовању на нивоу групе ће проценити подесност даљих поступака ревизије који се морају спровести као одговор на такве идентификоване значајне ризике материјално погрешних исказа у финансијским извештајима групе. На основу разумевања резултата рада ревизора компоненте, тим који ради на ангажовању на нивоу групе ће одредити да ли је неопходно укључивање у даље поступке ревизије.

#### **Процес консолидације**

32. У складу са параграфом 17, тим који ради на ангажовању на нивоу групе стиче разумевање о контролама на нивоу групе и процесу консолидације, укључујући инструкције које је руководство групе дало компонентама. У складу са параграфом 25, тим који ради на ангажовању на нивоу групе или ревизор компоненте на захтев тима који ради на ангажовању на нивоу групе проверава ефикасност функционисања контрола групе уколико се врста, време и обим рада који треба обавити у процесу консолидације заснива на очекивањима да контроле на нивоу групе функционишу ефективно или у случају да само суштински поступци не могу да обезбеде довољно адекватних ревизијских доказа на нивоу тврдње.

33. Тим који ради на ангажовању на нивоу групе треба да осмисли даље поступке ревизије у вези са процесом консолидације као одговор на процењене ризике материјално значајних погрешних исказа у финансијским извештајима групе који проистичу из процеса консолидације. Ово ће укључивати процену да ли су све компоненте укључене у финансијске извештаје групе.

34. Тим који ради на ангажовању на нивоу групе треба да процени подесност, потпуност и тачност усклађивања и рекласификација у процесу консолидације и треба да процени да ли постоје фактори ризика од настанка криминалне радње или показатељи могуће пристрасности руководства. (видети параграф А56)

35. Уколико су финансијске информације компоненте припремљене у складу са истим рачуноводственим политикама које се примењују и за финансијске извештаје групе, тим који ради на ангажовању на нивоу групе треба да процени да ли су финансијске информације те компоненте на одговарајући начин прилагођене за сврхе припреме и презентовања финансијских извештаја групе.

36. Тим који ради на ангажовању на нивоу групе треба да утврди да ли су финансијске информације које је идентификовао ревизор компоненте (погледати параграф 41 (ц)) укључене у финансијске извештаје групе.

37. Уколико се финансијски извештаји групе који укључују финансијске извештаје компоненте чији се датум завршетка периода разликује од датума извештаја групе, тим који ради на ангажовању на нивоу групе ће проценити да ли су у складу са применљивим оквиром финансијског извештавања извршена одговарајућа прилагођавања у тим финансијским извештајима.

#### **Накнадни догађаји**

38. Када тим који ради на ангажовању на нивоу групе или ревизор компоненте обаве ревизију финансијских информација компоненти, тим који ради на ангажовању на нивоу групе или ревизор компоненте ће спровести поступке осмишљене да идентификују догађаје у тим компонентама који су се одиграли између датума финансијских информација компоненти и датума ревизоровог извештаја о финансијским извештајима групе који могу изискивати корекције или обелодањивања у финансијским извештајима групе.

39. Када ревизор компоненте обавља ангажовање које није ревизија финансијских информација компоненти, тим који ради на ангажовању на нивоу групе ће захтевати од ревизора компоненти да обавесте тим који ради на ангажовању на нивоу групе уколико дођу до сазнања о накнадним догађајима који могу изискивати прилагођавања или обелодањивања у финансијским извештајима групе.

#### **Комуникација са ревизором компоненте**

40. Тим који ради на ангажовању на нивоу групе треба благовремено да саопштава своје захтеве ревизору компоненте. Кроз ову комуникације информисе се о раду који треба обавити, сврси рада, форми и садржају комуникације ревизора компоненте са тимом на нивоу групе. Она треба да обухвати следеће: (видети параграфе А57, А58, А60)

(а) Захтев да ревизор компоненте, будући да познаје контекст у коме ће тим који ради на ангажовању на нивоу групе користити резултате рада ревизора компоненте, потврди да ће сарађивати са тимом ангажовања на нивоу групе. (видети параграф А59)

(б) Етичке захтеве који су релевантни за ревизију групе а посебно за захтеве у вези са независношћу.

(ц) У случају ревизије или прегледа финансијских информација компоненте, материјалност компоненте (и, уколико је применљиво, ниво или нивои материјалности за посебне класе трансакција, салда рачуна или обелодањивања) и праг изнад кога се погрешни искази не могу сматрати безначајним за финансијске извештаје групе.

(д) Идентификоване значајније ризике материјално погрешних исказа у финансијским извештајима групе, настале услед криминалне радње или грешке, који су релевантни за рад ревизора компоненте. Тим који ради на ангажовању на нивоу групе треба да захтева од ревизора компоненте да редовно саопштава о свим осталим идентификованим значајнијим ризицима материјално погрешних исказа у финансијским извештајима групе насталих услед криминалне радње или грешке, у компоненти и о реаговању ревизора компоненте на такве ризике.

(е) Списак повезаних страна који је сачинило руководство групе као и навођење свих других повезаних страна које је уочио тим који ради на ангажовању на нивоу групе. Тим који ради на ангажовању на нивоу групе ће захтевати од ревизора компоненте да редовно саопштава о повезаним странама које нису претходно идентификоване од стране руководства групе или тима који ради на ангажовању на нивоу групе. Тим који ради на ангажовању на нивоу групе треба да утврди да ли је и другим ревизорима компоненти потребно идентификовати такве додатне повезане стране.

41. Тим који ради на ангажовању на нивоу групе захтева од ревизора компоненте да саопштава о питањима која су релевантна за закључке тима који ради на ангажовању на нивоу групе у вези са ревизијом групе. Таква комуникација укључује следеће: (видети параграф А60)

(а) Да ли је ревизор компоненте радио у складу са етичким захтевима који су релевантни за ревизију групе, укључујући независност и професионалну компетенцију;

(б) Да ли је ревизор компоненте радио у складу са захтевима тима који ради на ангажовању на нивоу групе;

(ц) Идентификација финансијских информација компоненте о којима ревизор компоненте извештава;

(д) Информације о случајевима неусклађености са законима или регулативом који би могли довести до материјално погрешних исказа у финансијским извештајима групе;

(е) Списак некоригованих погрешних исказа у финансијским информацијама компоненте (листа не мора да укључује погрешне исказе који су испод прага и представљају безначајне погрешне исказе о којима је саопштио тим који ради на ангажовању на нивоу групе (погледати параграф 40 (ц));

(ф) Показатеље могуће пристрасности руководства;

(г) Описи свих идентификованих значајних недостатака у интерној контроли на нивоу компоненте;

(х) Остала значајна питања која је ревизор компоненте саопштио или намерава да саопшти лицима овлашћеним за управљање компонентом, укључујући криминалне радње или претпостављене криминалне радње које укључују руководство групе, запослене који имају значајне улоге у интерној контроли на нивоу компоненте или друга лица и где криминална радња узрокује материјално значајне погрешне исказе у финансијским информацијама компоненте;

(и) Сва остала питања која могу бити релевантна за ревизију групе или на која ревизор компоненте жели да скрене пажњу тиму који ради на ангажовању на нивоу групе, укључујући и изузетке наведене у писаним изјавама које је ревизор компоненте захтевао од руководства компоненте; и

(ј) Укупне налазе, закључке или мишљење ревизора компоненте.

#### **Процена довољности и адекватности прибављених ревизијских доказа**

*Процена саопштавања ревизора компоненте и адекватности њиховог рада*

42. Тим који ради на ангажовању на нивоу групе врши евалуацију саопштавања ревизора компоненте (погледати параграф 41). Тим који ради на ангажовању на нивоу групе:

(а) Разговара о значајним питањима која произилазе из такве евалуације са ревизором компоненте, руководством компоненте или руководством групе, по потреби; и

(б) Утврђује да ли је неопходно да прегледа остале релевантне делове ревизијске документације ревизора компоненте. (видети параграф А61)

43. Уколико тим који ради на ангажовању на нивоу групе закључи да рад ревизора компоненте није довољан, тим који ради на ангажовању на нивоу групе ће одредити које додатне поступке је потребно спровести и да ли њих треба да спроведе ревизор компоненте или тим који ради на ангажовању на нивоу групе.

*Довољност и адекватност ревизијског доказа*

44. Ревизор треба да прибави довољно адекватних ревизијских доказа како би ревизијски ризик свео на најмањи могући ниво и тиме омогућио ревизору да изведе разумне закључке на основу којих ће формирати ревизијско мишљење. Тим који ради на ангажовању на нивоу групе треба да процени да ли је из спроведених ревизијских поступака у процесу консолидације прибављено довољно адекватних ревизијских доказа и да ли су тим који ради на ангажовању на нивоу групе и ревизори компоненти обавили свој рад у вези са финансијским информацијама компоненти на којима се заснива ревизијско мишљење о групи. (видети параграф А62)

45. Партнер на ангажовању на нивоу групе процењује какав ефекат на ревизијско мишљење о групи имају некориговани погрешни искази (које је идентификовао тим који ради на ангажовању на нивоу групе или о којима су саопштили ревизори компоненти) и сви остали случајеви када није постојала могућност да се прибаве довољни и адекватни ревизијски докази. (видети параграф А63)

**Комуникација са руководством групе и лицима овлашћеним за управљање групом**

*Комуникација са руководством групе*

46. Тим који ради на ангажовању на нивоу групе утврђује које идентификоване недостатке у интерној контроли треба саопштити лицима овлашћеним за управљање и руковођење групом у складу са ISA 265. Приликом овог утврђивања, тим који ради на ангажовању на нивоу групе разматра:

(а) Недатке које је тим који ради на ангажовању на нивоу групе идентификовао у интерним контролама на нивоу групе;

(б) Недатке у интерној контроли које је тим који ради на ангажовању на нивоу групе идентификовао у интерним контролама компоненти; и

(ц) Недатке у интерној контроли на које је ревизор компоненте указао тиму ангажовања на нивоу групе.

47. Уколико је тим који ради на ангажовању на нивоу групе идентификовао криминалну радњу или му је на тако нешто пажњу скренуо ревизор компоненте (погледати параграф 41 (x)) или уколико информације указују на то да криминалне радње постоје, тим који ради на ангажовању на нивоу групе треба о томе благовремено да извести одговарајући ниво руководства како би информисао она лица чија је примарна одговорност да спрече и открију криминалне радње, о релевантним питањима која се односе њихове одговорности. (видети параграф А64)

48. Од ревизора компоненте се може захтевати да, у складу са законом, регулативом или из другог разлога, изрази ревизијско мишљење о финансијским извештајима компоненте. У том случају, тим који ради на ангажовању на нивоу групе од руководства групе тражи да информише руководство компоненте о свим питањима која су тиму ангажовања на нивоу групе позната и за која тим сматра да су значајна за финансијске извештаје компоненте, али за која руководство компоненте можда није знало. Уколико руководство групе одбије да саопшти таква питања руководству компоненте, тим који ради на ангажовању на нивоу групе ће то питање размотрити са лицима овлашћеним за управљање групом. Уколико то питање остане неразрешено, тим који ради на ангажовању на нивоу групе ће, у складу са својим законским и професионалним обавезама које се тичу поверљивости, размотрити да ли да саветује ревизора компоненте да не изда ревизијски извештај о финансијским извештајима дате компоненте док се предметно питање не разреши. (видети параграф А65)

*Комуникација са лицима овлашћеним за управљање групом*

49. Тим који ради на ангажовању на нивоу групе ће осим питања предвиђених у ISA 260 (ревидиран) и осталим стандардима (видети параграф А66) саопштити следећа питања лицима овлашћеним за управљање групом:

(а) Преглед рада који треба обавити на финансијским информацијама компоненти.

(б) Преглед природе планираног учешћа тима који ради на ангажовању на нивоу групе у раду који треба да обаве ревизори компоненти на финансијским информацијама значајних компоненти.

(ц) Случајеве када оцена тима који ради на ангажовању на нивоу групе о раду ревизора компоненте даје повод за забринутост у вези са радом тог ревизора.

(д) Било каква ограничења у ревизији групе на пример, када тим који ради на ангажовању на нивоу групе може имати ограничен приступ информацијама.

(е) Криминалне радње или претпостављене криминалне радње у које је укључено руководство групе, руководство компоненте, запослени који имају значајне улоге у контролама над групом или остали, када су последице тих криминалних радњи материјално значајни погрешни искази у финансијским извештајима групе.

#### **Документација**

50. Тим који ради на ангажовању на нивоу групе треба да укључи следећа питања у ревизијску документацију.

(а) Анализу компоненти укључујући и значајне делове као и врсту посла који треба обавити на финансијским информацијама компоненти.

(б) Врсту, време и степен укључености тима који ради на ангажовању на нивоу групе у рад који ревизори компоненти обављају на значајним организационим деловима укључујући, где је то потребно, преглед релевантних делова ревизијске документације ревизора компоненте од стране тима који ради на ангажовању на нивоу групе и њиховим закључцима.

(ц) Писану комуникацију између тима који ради на ангажовању на нивоу групе и ревизора компоненти о захтевима тима који ради на ангажовању на нивоу групе.

\* \* \*

#### **Примена и остала објашњења**

**Компоненте чија се ревизија врши у складу са захтевима закона, регулативе или другим разлозима** (видети параграф 3)

A1. Међу факторима који могу утицати на одлуке тима који ради на ангажовању на нивоу групе о томе да ли користити ревизију која се врши у складу са захтевима закона, регулативе или из другог разлога у циљу обезбеђивања ревизијских доказа за потребе ревизије групе су:

- Разлике у оквиру финансијског извештавања који се примењују у припреми финансијских извештаја компоненте и финансијских извештаја групе.
- Разлике у ревизијским и другим стандардима које примењује ревизор компоненте и оних стандарда који се примењују у ревизији финансијских извештаја за групу.
- Да ли се ревизија финансијских извештаја компоненте може завршити на време како би се испоштовао временски распоред извештавања за групу.

#### **Дефиниције**

**Компонента** (видети параграф 9 (а))

A2. Структура групе утиче на то како ће компоненте бити идентификоване. На пример, систем финансијског извештавања за групу може се базирати на организационој структури која предвиђа да финансијске информације припрема матични ентитет или један или два зависна ентитета, заједничко улагање или инвеститори који се рачуноводствено обухватају применом методе удела или набавне вредности; да их припрема централа или једна или више организационих јединица или филијала; или комбинација наведених могућности. Неке групе међутим, своја финансијска извештавања могу да организују према функцији, процесу, производу или услузи (или према групи производа или услуга) или према географским локацијама. У тим случајевима, ентитет или пословна активност за коју руководство групе или компоненте припрема финансијске извештаје који се укључују у финансијске извештаје групе могу бити функција, процес, производ или услуга (или група производа или услуга) или географска локација.

A3. У систему финансијског извештавања за групу могу да постоје различити нивои компоненти па би у том случају било прикладније идентификовати компоненте на одређеним агрегираним нивоима а не појединачно.

A4. Компоненте здружене на одређеним нивоима могу да представљају компоненту за потребе ревизије групе; ипак, таква компонента може такође да припрема финансијске извештаје групе који садрже финансијске информације о компонентама које та група обухвата (то јест, подгрупу). Овај ISA се стога може применити на различите партнере и тимове ангажовања на нивоу групе као и за различите подгрупе унутар веће групе.

**Значајна компонента** (видети параграф 9 (м))

A5. Са повећањем појединачног финансијског значаја компоненте истовремено расту и ризици материјално значајног погрешног исказа у финансијским извештајима групе. Тим који ради на ангажовању на нивоу групе може да примени проценат као изабрану полазну вредност (репер) који треба да помогне код идентификовања оних компоненти које имају појединачан финансијски значај. Идентификовање репера и одређивање процента који на њега треба применити подразумева професионално расуђивање. У зависности од природе и околности групе, одговарајући репери могу да укључују имовину групе, обавезе, новчане токове, добит и промет. На пример, тим који ради на ангажовању на нивоу групе може сматрати да компоненте које премашују

15% изабраног репера представљају значајне компоненте. Међутим, виши или нижи проценти се могу сматрати за одговарајуће у датим околностима.

A6. Тим који ради на ангажовању на нивоу групе такође може да идентификује компоненту која вероватно укључује значајне ризике материјално погрешног исказа у финансијским извештајима групе због своје специфичне природе или околности (то јест, ризике који захтевају посебна ревизијска разматрања). На пример, компонента може бити одговорна за девизно пословање и тако изложити групу значајном ризику материјално погрешног исказа, чак и када компонента иначе нема финансијски значај за групу.

*Ревизор компоненте* (видети параграф 9 (б))

A7. Члан тима који ради на ангажовању на нивоу групе може да обави рад на финансијским информацијама компоненте за потребе ревизије групе и по захтеву тима који ради на ангажовању на нивоу групе. Тамо где је то случај, такав члан тима који ради на ангажовању је такође ревизор компоненте.

**Одговорност** (видети параграф 11)

A8. Иако ревизори компоненти могу да обаве рад на финансијским информацијама компоненти за потребе ревизије групе и као такви носе одговорност за укупне налазе, закључке или мишљења, партнер на ангажовању на нивоу групе или фирма партнера на ангажовању на нивоу групе сноси одговорност за мишљење о ревизији групе.

A9. Када се ревизијско мишљење модификује због тога што тим који ради на ангажовању на нивоу групе није имао могућности да прибави довољно адекватних ревизијских доказа у вези са финансијским информацијама које се тичу једне или више компоненти, параграф у коме је изложен Основ за модификацију мишљења у ревизијском извештају за финансијске извештаје групе описује разлоге такве немогућности без навођења ревизора компоненте, осим уколико је то потребно у циљу одговарајућег објашњења околности.

**Прихватање и наставак односа са клијентом**

*Стицање разумевања у фази прихватања и наставак* (видети параграф 12)

A10. У случају новог ангажовања, тим који ради на ангажовању на нивоу групе може стећи разумевање о групи, о њеним деловима и њиховим окружењима на основу:

- Информација које је пружило руководство групе;
- Комуникације са руководством групе; и
- Где је то подесно, на основу комуникације са претходним тимом који је радио на ангажовању на нивоу групе, са руководством компоненте или ревизорима компоненти.

A11. Разумевање које стиче тим који ради на ангажовању на нивоу групе може да обухвати следећа питања:

- Структуру групе, укључујући уједно и правну и организациону структуру (то јест, начин на који је организован систем финансијског извештавања групе).
- Пословне активности компоненти које су значајни за групу, укључујући привредну грану и регулаторна, економска и политичка окружења у којима се те активности одвијају.
- Коришћење услужних организација, укључујући и заједничко пружање услуга.
- Опис контрола на нивоу групе.
- Сложеност процеса консолидације.
- Да ли ће ревизори компоненти који нису из фирме партнера ангажовања на нивоу групе или из мреже спровести рад на финансијским информацијама било које компоненте и образложење руководства групе за именовање више од једног ревизора.
- Да ли ће тим који ради на ангажовању на нивоу групе:
  - Имати неограничен приступ лицима овлашћеним за управљање групом, лицима овлашћеним за управљање компонентом, информацијама компоненте и ревизорима компоненте (укључујући релевантну ревизијску документацију коју тражи тим који ради на ангажовању на нивоу групе); и
  - Имати могућности да обави рад на финансијским информацијама компоненти.

A12. У случају наставак ангажовања, способност тима који ради на ангажовању на нивоу групе да прибави довољно адекватних ревизијских доказа може бити под утицајем значајних промена, на пример:

Промене у структури групе (на пример, куповине, отуђења, реорганизације или промене у начину на који је организован систем финансијског извештавања у групи).

- Промене у пословним активностима компоненти које су значајне за групу.
- Промене у саставу лица овлашћених за управљање групом, у руководству групе или промене кључног руководства у значајним компонентама.
- Забринутост коју тим који ради на ангажовању на нивоу групе има у вези са интегритетом и компетенцијом руководства групе или компоненте.
- Промене у контролама на нивоу групе.
- Промене у применљивом оквиру финансијског извештавања.

*Очекивања у вези са прибављањем довољно адекватних ревизијских доказа (видети параграф 13)*

A13. Група се може састојати само од компоненти које се не сматрају значајним компонентама. У таквим околностима, партнер ангажовања на нивоу групе може у разумној мери очекивати да ће прибавити довољно адекватних ревизијских доказа на којима ће засновати ревизијско мишљење о групи уколико тим који ради на ангажовању на нивоу групе има могућност да:

(а) обави рад на финансијским информацијама за неке од ових компоненти; и

(б) да буде укључен у рад који ревизори компоненти обављају на финансијским информацијама других компоненти до степена који је неопходан да би се прибавило довољно адекватних ревизијских доказа.

*Приступ информацијама (видети параграф 13)*

A14. Тиму који ради на ангажовању на нивоу групе може бити ограничен приступ информацијама услед околности које руководство групе не може превазићи, на пример услед закона који се односе на поверљивост и приватност података, или забрана од стране ревизора компоненте да тим који ради на ангажовању на нивоу групе приступи релевантној ревизијској документацији. Таква ограничења могу бити наметнута од стране руководства групе.

A15. Када је приступ информацијама ограничен услед оваквих околности, тим који ради на ангажовању на нивоу групе и даље има могућност да прибави довољно адекватних ревизијских доказа; међутим, то постаје мање вероватно са порастом значаја компоненте. На пример, тиму који ради ангажовање на нивоу групе је можда онемогућен приступ лицима овлашћеним за управљање, руковођење или ревизору компоненте која се рачуноводствено обухвата методом удела (укључујући релевантну ревизијску документацију неопходну тиму који ради на ангажовању на нивоу групе). Уколико компонента није значајна, а тим који ради на ангажовању на нивоу групе има целокупан сет финансијских извештаја те компоненте, укључујући ревизијски извештај, и уколико има приступ информацијама које води руководство групе у вези са компонентом, тим који ради на ангажовању на нивоу групе може закључити да такве информације представљају довољне и адекватне ревизијске доказе за ту компоненту. Међутим, уколико је компонента значајна, тим који ради на ангажовању на нивоу групе није у могућности да испуни захтеве овог стандарда који је релевантан за ревизију групе. На пример, тим који ради на ангажовању на нивоу групе нема могућности да испуни захтеве из параграфа 30–31 по питању укључености у рад ревизора компоненте. Тим који ради на ангажовању на нивоу групе стога није у могућности да прибави довољно адекватних ревизијских доказа за ту компоненту. Ефекат такве немогућности тима који ради на ангажовању на нивоу групе да прибави довољно адекватних ревизијских доказа је размотрен у ISA 705 (ревидиран).

A16. Тим који ради на ангажовању на нивоу групе није у могућности да прибави довољно адекватних ревизијских доказа уколико руководство групе ограничи тиму ангажовања на нивоу групе или ревизору компоненте приступ информацијама које се односе на значајну компоненту.

A17. Иако тим који ради на ангажовању на нивоу групе има могућност да прибави довољно адекватних ревизијских доказа уколико се таква ограничења односе на компоненту која се не сматра значајном, разлог за такво ограничење може имати утицај на ревизијско мишљење на нивоу групе. На пример, може да утиче на поузданост одговора руководства групе на питања тима који ради на ангажовању на нивоу групе и изјава које руководство групе даје тиму ангажовања на нивоу групе.

A18. Закон или регулатива може забранити партнеру ангажовања на нивоу групе да одбије или да се повуче из ангажовања. На пример, у неким правним системима ревизор се именује на одређени период и забрањено му је да се повуче пре истека тог периода. Такође у јавном сектору, опција одустајања од ангажовања или одустајања од ангажовања и прекида односа са клијентом можда није могућа због природе овлашћења или питања од јавног интереса. У таквим околностима,

овај стандард се и даље примењује за ревизију групе а последице немогућности тима који ради на ангажовању на нивоу групе да прибави довољно адекватних ревизијских доказа су размотрене у ISA 705 (ревидиран).

A19. Прилог 1 садржи пример ревизијског извештаја који садржи мишљење са резервом услед немогућности тима који ради на ангажовању на нивоу групе да прибави довољно адекватних ревизијских доказа у вези са значајном компонентом која се рачуноводствено обухвата методом удела, али где је, по мишљењу тима који ради на ангажовању на нивоу групе, ефекат материјално значајан али не и прожимајући.

*Услови ангажовања (видети параграф 14)*

A20. Услови ангажовања идентификују применљиви оквир финансијског извештавања. Додатна питања могу бити укључена у услове ангажовања на ревизији групе, попут чињенице да:

- Комуникација између тима који ради на ангажовању на нивоу групе и ревизора компоненте треба да буде без ограничења у мери у којој то могуће у складу са законом или регулативом;
- Важну комуникацију између ревизора компоненте, лица овлашћених за управљање компонентом и руководства компоненте, укључујући саопштења у вези значајних недостатака у интерним контролама такође треба саопштити и тиму ангажовања на нивоу групе;
- Важну комуникацију између регулаторних надлежности и компоненти у вези са питањима финансијског извештавања треба саопштити тиму који ради на ангажовању на нивоу групе; и
- У степену у коме тим који ради на ангажовању то сматра неопходним, треба му омогућити:
  - Приступ информацијама компоненте, лицима овлашћеним за управљање компонентом, руководству компоненте и ревизорима компоненти (укључујући релевантну ревизијску документацију коју тражи тим који ради на ангажовању на нивоу групе); и
  - Обављање рада или захтевање од ревизора компоненте да обави рад на финансијским информацијама компоненти.

A21. Ограничења наметнута у вези са:

- приступом тима који ради на ангажовању на нивоу групе информацијама компоненте, лицима овлашћеним за управљање компонентама, руководству компоненте или ревизорима компоненти (укључујући релевантну ревизијску документацију коју тражи тим који ради на ангажовању на нивоу групе); или
- радом који треба обавити на финансијским информацијама компоненти након што партнер на ангажовању на нивоу групе прихвати ангажовање на ревизији групе, значе немогућност да се прибави довољно адекватних ревизијских доказа који могу да утичу на ревизијско мишљење на нивоу групе. У ванредним околностима то може довести до повлачења из ангажовања уколико је повлачење могуће у складу са применљивим законом или регулативом.

**Општа стратегија ревизије и план ревизије (видети параграф 16)**

A22. Партнер на ангажовању на нивоу групе треба да обави преглед опште стратегије и плана ревизије групе као важан део испуњавања својих одговорности за усмеравање ревизијског ангажовања на нивоу групе.

**Разумевање групе, њених компоненти и њихових окружења**

*Питања о којима тим који ради на ангажовању на нивоу групе треба да стекне разумевање (видети параграф 17)*

A23. ISA 315 (ревидиран) садржи смернице о питањима које ревизор треба да размотри приликом стицања разумевања о одређеној грани привреде, регулаторним или другим екстерним факторима који имају утицај на ентитет, укључујући и применљиви оквир финансијског извештавања; природу ентитета; циљеве, стратегије и релевантне ризике пословања; одмеравање и преглед финансијских перформанси ентитета. Прилог 2 овог стандарда садржи смернице за питања која су специфична за групу, укључујући и процес консолидације.

*Инструкције које руководство групе даје компонентама (видети параграф 17)*

A24. Да би се постигла једнообразност и упоредивост финансијских информација, руководство групе обично издаје инструкције компонентама. Такве инструкције прецизирају захтеве у вези са финансијским информацијама компоненти које треба укључити у финансијске извештаје групе и оне често укључују упутства за поступке финансијског извештавања и пакет за извештавање. Пакет за извештавање је обично сачињен од стандардних формата за приказ финансијских информација које се укључују у финансијске извештаје групе. Међутим, ти извештаји углавном немају облик потпуних финансијских извештаја припремљених и презентованих у складу са применљивим оквиром финансијског извештавања.



A25. Инструкције обично обухватају:

- Рачуноводствене политике које треба применити;
- Законске и остале захтеве који се односе на обелодањивање финансијских извештаја групе, укључујући:
  - Идентификовање и извештавање о сегментима;
  - Односе и трансакције повезаних страна;
  - Трансакције унутар групе и нереализовану добит;
  - Салда на рачунима унутар групе; и
- Временски распоред извештавања.

A26. Разумевање тима који ради на ангажовању на нивоу групе у вези са инструкцијама може да укључује следеће:

- Јасност и практичност инструкција за попуњавање пакета за извештавање.
- Да ли инструкције:
  - Адекватно описују карактеристике применљивог оквира финансијског извештавања;
  - Обезбеђују обелодањивања довољна за усаглашавање са захтевима применљивог оквира финансијског извештавања, на пример, обелодањивање односа и трансакција повезаних страна и информације о сегменту пословања;
  - Обезбеђују идентификацију усклађивања за консолидацију, на пример, трансакције унутар групе и нереализовану добит и салда рачуна унутар групе; и
  - Захтевају одобрење за финансијске информације од стране руководства компоненте.

*Криминалне радње (видети параграф 17)*

A27. Ревизор треба да идентификује и процени ризике материјално значајног погрешног исказа у финансијским извештајима настале као последица криминалне радње, као и да осмисли и имплементира одговарајуће одговоре на такве процењене ризике. Информације потребне за идентификовање ризика материјално значајног погрешног исказа у финансијским извештајима групе услед криминалне радње могу да укључују следеће:

- Процене ризика од стране руководства групе да финансијски извештаји групе могу бити материјално погрешно исказани као последица криминалне радње.
- Процес руководства групе за идентификовање и реаговање на ризике од криминалних радњи у групи, укључујући и специфичне ризике од криминалних радњи које је идентификовало руководство групе, или стања рачуна, класа трансакција или обелодањивања за које је могућ ризик од настанка криминалних радњи.
- Да ли постоје одређене компоненте код којих је вероватан ризик од настанка криминалних радњи.
- На који начин лица овлашћена за управљање групом врше надзор над процесима које спроводи руководство групе за идентификовање и пружање одговора на ризике од настанка криминалних радњи у групи, и над контролама које је руководство групе успоставило у циљу ублажавања таквих ризика.
- Одговоре лица овлашћених за управљање групом, руководства групе, одговарајућих лица из функције интерне ревизије (и уколико се сматра прикладним, руководства компоненте, ревизора компоненти и других) на питања тима који ради на ангажовању на нивоу групе о томе да ли имају сазнања о стварним, претпостављеним или наводним криминалним радњама које имају утицај на компоненту или групу.

*Дискусија између чланова тима који ради на ангажовању на нивоу групе и ревизора компоненте у вези са ризиком материјално значајних погрешних исказа у финансијским извештајима групе, укључујући и ризике од настанка криминалних радњи (видети параграф 17)*

A28. Кључни чланови тима који ради на ангажовању су дужни да размотре подложност ентитета материјално значајним погрешним исказима у финансијским извештајима услед криминалне радње или грешке, уз посебно истицање ризика од криминалних радњи. У ревизији групе, овакве дискусије такође могу да укључују ревизоре компоненти. На одлуку о томе кога ће партнер ангажовања на нивоу групе да укључи у дискусије, када и где ће се оне одржати и који ће бити њихов обим, утичу фактори попут претходног искуства у раду са групом.

A29. Дискусија пружа могућности да се:

- Размени знање о компонентама и њиховим окружењима, укључујући контроле на нивоу групе.
- Размене информације о ризицима пословања у компонентама или групи.
- Размене идеје о томе како и када финансијски извештаји групе могу постати подложни материјално значајном погрешном исказу услед криминалне радње или грешке, на који начин руководство групе и руководство компоненте може да изврши и прикрије финансијско извештавање у криминалне сврхе и на који начин се у компонентама имовина може злоупотребити.
- Идентификују праксе које следи руководство групе или компоненте а које могу бити пристрасне или осмишљене тако да манипулисање профитом води погрешном финансијском извештавању у криминалне сврхе, на пример, праксе у вези признавања прихода које нису усаглашене са применљивим оквиром финансијског извештавања.
- Размотре познати екстерни и интерни фактори који утичу на групу и који могу довести до подстицаја или притиска на руководство групе, руководство компоненте или остале да изврше криминалну радњу, који могу пружити могућност за извршење криминалне радње или указују на културу или окружење које омогућава руководству групе, руководству компоненте или осталима да оправдају извршење криминалне радње.
- Размотри ризик заобилажења контрола од стране руководства групе или компоненте.
- Размотри да ли се исте рачуноводствене политике користе за припрему финансијских информација компоненти за потребе финансијских извештаја групе, а тамо где то није случај, како се разлике у рачуноводственим политикама идентификују и усклађују (тамо где се то захтева применљивим оквиром финансијског извештавања).
- Размотре криминалне радње које су идентификоване у компонентама или да се размотре информације које указују на постојање криминалних радњи у компоненти.
- Размене информације које могу да укажу на неусклађеност са националним законима или регулативом, на пример плаћање мита или непримерене политике трансферних цена.

*Фактори ризика* (видети параграф 18)

A30. Прилог 3 садржи примере услова или догађаја који, појединачно или заједно, могу да укажу на ризике материјално значајног погрешног исказа у финансијским извештајима групе, укључујући и ризике од криминалних радњи.

*Процена ризика* (видети параграф 18)

A31. Процена тима који ради на ангажовању на нивоу групе у вези са ризиком материјално значајног погрешног исказа у финансијским извештајима групе заснива се на следећим информацијама:

- Информације добијене на основу разумевања групе, њених компоненти и њихових окружења и процеса консолидације, укључујући ревизијске доказе добијене проценом осмишљености и имплементације контрола на нивоу групе и контрола које су релевантне за консолидацију.
- Информацијама добијеним од ревизора компоненте.

**Разумевање рада ревизора компоненте** (видети параграф 19)

A32. Тим који ради на ангажовању на нивоу групе се упознаје са радом ревизора компоненте само у случају када планира да од ревизора компоненте затражи да обави рад на финансијским информацијама компоненте за потребе ревизије групе. На пример, није неопходно стицати разумевање рада ревизора оних компоненти за које тим који ради на ангажовању на нивоу групе планира да обави аналитичке поступке искључиво на нивоу групе.

*Поступци тима који ради на ангажовању на нивоу групе за стицање разумевања рада ревизора компоненте и извори ревизијског доказа* (видети параграф 19)

A33. Врста, време и обим поступака тима који ради на ангажовању на нивоу групе за разумевање рада ревизора компоненте је под утицајем фактора попут претходног искуства са ревизором компоненте или сазнања о њему и степен до кога тим који ради на ангажовању на нивоу групе и ревизор компоненте подлежу општим политикама и поступцима, на пример:

- Да ли тим који ради на ангажовању на нивоу групе и ревизор компоненте деле:
  - Заједничке политике и процедуре рада (на пример, ревизијске методологије);
  - Заједничке политике и процедуре контроле квалитета; или

- Заједничке политике и процедуре за надзор.
- Доследност или сличност:
- Закона и регулативе или правног система;
- Професионалног надзора, дисциплине и екстерног уверавања о квалитету;
- Едукације и обуке;
- Професионалних организација и стандарда; или
- Језика и културе.

A34. Ови фактори узајамно делују и међусобно се не искључују. На пример, обим поступака тима који ради на ангажовању на нивоу групе за разумевање рада ревизора компоненте А, који доследно примењује контролу квалитета, заједничке политике и процедуре за надзор и ревизијске методологије или послује у истом правном систему као и партнер ангажовања на нивоу групе, може бити мањег обима него за разумевање рада ревизора компоненте Б, који није доследан у спровођењу контроле квалитета, заједничких политика и процедура за праћење и ревизијске методологије, или послује у страном правном систему. Врсте поступака које обављају ревизори компоненти А и Б такође могу бити различите.

A35. Тим који ради на ангажовању на нивоу групе може на више начина стећи разумевање рада ревизора компоненте. У првој години ангажовања ревизора компоненте, тим који ради на ангажовању на нивоу групе на пример може да:

- Процени резултате система за праћење контроле квалитета када тим који ради на ангажовању и ревизор компоненте долазе из фирме или мреже која послује под и у складу са заједничким политикама и поступцима за надзор.
- Посети ревизора компоненте како би размотрили питања из параграфа 19 (а)–(ц);
- Тражи од ревизора компоненте да у писаној форми потврди предметна питања из параграфа 19 (а)–(ц). Прилог 4 садржи пример писаних потврда од стране ревизора компоненте;
- Захтева од ревизора компоненте да попуни упитнике у вези предметних питања из параграфа 19 (а)–(ц);
- Разговара о ревизору компоненте са колегама из фирме партнера на ангажовању на нивоу групе или са угледним трећим лицем које поседује сазнања о ревизору компоненте; или
- Да прибави потврде од једног или више професионалних тела којима припада ревизор компоненте, од тела која су издала лиценцу датом ревизору компоненте или од осталих трећих страна.

У наредним годинама, упознавање са радом ревизора може се заснивати на претходном искуству које је тим који ради на ангажовању на нивоу групе стекао у раду са ревизором компоненте. Тим који ради на ангажовању на нивоу групе може тражити од ревизора компоненте да се изјасни да ли је током претходне године дошло до промена у вези са питањима наведеним у параграфу 19 (а)–(ц).

A36. Уколико су успостављена независна тела за праћење професије и квалитета ревизије, свест о регулаторном окружењу може помоћи тиму који ради на ангажовању на нивоу групе да процени независност и компетенције ревизора компоненте. Информације о регулаторном окружењу се могу добити од ревизора компоненте или такве информације могу доставити независна тела за надзор.

*Етички захтеви релевантни за ревизију групе (видети параграф 19 (а))*

A37. Приликом рада са финансијским информацијама компоненте за потребе ревизије групе, ревизор компоненте подлеже етичким захтевима који су релевантни за ревизију групе. Такви захтеви могу бити придодати оним захтевима које ревизор компоненте примењује приликом спровођења законске ревизије у свом правном систему или различити од њих. Према томе, тим који ради на ангажовању на нивоу групе стиче разумевање о томе да ли ревизор компоненте разуме; да ли ће се повинovati етичким захтевима који су релевантни за ревизију групе и да ли је то довољно да ревизор компоненте испуни своју одговорност у погледу ревизије групе.

*Професионална компетенција ревизора компоненте (видети параграф 19 (б))*

A38. Упознавање тима који ради на ангажовању на нивоу групе са професионалном компетенцијом ревизора компоненте може да подразумева да ли ревизор компоненте:

- Поседује разумевање о ревизијским и осталим применљивим стандардима за ревизију групе и да ли је то разумевање довољно да ревизор компоненте испуни своју одговорност у погледу ревизије групе.

- Поседује посебне вештине (на пример, знања о одређеној привредној грани) које су неопходне за рад са финансијским информацијама одређене компоненте; и

- Када је то релевантно, да ли разуме применљиви оквир финансијског извештавања и да ли је то довољно да као ревизор компоненте испуни своју одговорност у погледу ревизије групе (инструкције које руководство групе издаје за компоненте често описују карактеристике применљивог оквира финансијског извештавања).

*Како тим који ради на ангажовању на нивоу групе примењује разумевање рада ревизора компоненте (видети параграф 20)*

A39. Тим који ради на ангажовању на нивоу групе не сме да занемари чињеницу да ревизор компоненте није независан ако је тим укључен у рад ревизора компоненте или врши додатну процену ризика или обавља даље ревизијске поступке на финансијским информацијама те компоненте.

A40. Међутим, тим који ради на ангажовању на нивоу групе може да превазиђе мање озбиљну забринутост која се тиче професионалних способности ревизора компоненте (на пример, недостатак знања о одређеној привредној грани), или чињеницу да ревизор компоненте послује у средини која не врши активан надзор над ревизорима укључивањем у рад ревизора компоненте или спровођењем додатне процене ризика или даљих ревизијских поступака на финансијским информацијама те компоненте.

A41. У случају када закон или регулатива забрањују приступ релевантним деловима ревизијске документације ревизора компоненте, тим који ради на ангажовању на нивоу групе може да захтева од ревизора компоненте да то превазиђе тако што ће припремити извештај који покрива све релевантне информације.

**Материјалност** (видети параграф 21–23)

A42. Од ревизора се тражи да:

(а) Приликом успостављања опште стратегије ревизије одреди:

(i) Материјалност за финансијске извештаје у целини; и

(ii) Ниво или нивое материјалности за одређене класе трансакција, салда рачуна или обелодањивања уколико, у специфичним околностима у којима се налази ентитет, постоје одређене класе трансакција, салда рачуна или обелодањивања за која су материјално значајно погрешни искази у износима који су испод нивоа материјалности за финансијске извештаје у целини, али за које се може очекивати да ће имати утицај на економске одлуке корисника донетих на основу финансијских извештаја; и

(б) Да одреди материјалност перформансе.

У контексту ревизије групе, материјалност се успоставља за финансијске извештаје групе у целини и за финансијске информације које се тичу компоненти. Материјалност за финансијске извештаје у целини се користи приликом успостављања опште стратегије ревизије за групу.

A43. Да би се вероватноћа да агрегирана вредност некоригованих и неоткривених погрешних исказа у финансијским извештајима премаши ниво материјалности за извештаје групе у целини свела на одговарајуће низак ниво, ниво материјалности за компоненту се поставља ниже материјалности за финансијске извештаје групе у целини. За различите компоненте може се успоставити различита материјалност. Материјалност компоненте не мора да чини аритметички део материјалности за финансијске извештаје групе у целини па самим тим агрегирана вредност материјалности компоненте за различите компоненте може премашити материјалност финансијских извештаја групе у целини. Материјалност компоненте се користи приликом успостављања опште стратегије ревизије за компоненту.

A44. Материјалност компоненте се утврђује за оне компоненте чије финансијске информације подлежу ревизији или прегледу у склопу ревизије групе у складу са параграфима 26, 27 (а) и 29. Ревизор компоненте користи материјалност компоненте да би проценио да ли су некориговани и откривени погрешни искази материјални, појединачно или збирно.

A45. Поред материјалности компоненте утврђује се и праг погрешних исказа. Погрешни искази за које је у финансијским информацијама компоненте утврђено да прелазе праг погрешних исказа се саопштавају тиму који ради на ангажовању на нивоу групе.

A46. У случају ревизије финансијских информација компоненте, ревизор компоненте (или тим који ради на ангажовању на нивоу групе) одређују материјалност перформансе на нивоу компоненте. Ово је неопходно да би се вероватноћа да укупна вредност некоригованих и неоткривених погрешних исказа у финансијским информацијама компоненте превазилази материјалност компоненте свела на одговарајући ниво. У пракси, тим који ради на ангажовању на нивоу групе може да одреди материјалност компоненте на овом нижем нивоу. Када је то случај, ревизор компоненте користи материјалност компоненте за потребе процене ризика материјално погрешних исказа у финансијским извештајима компоненте и за осмишљавање даљих ревизијских поступака као одговор на процењене ризике као и за процену да ли су откривени погрешни искази појединачно или збирно материјално значајни.

#### **Одговори на процењене ризике**

*Одређивање рада који треба обавити у вези са финансијским информацијама компоненте (видети параграфе 26–27)*

A47. На одређивање рада који треба обавити у вези са финансијским информацијама компоненте од стране тима који ради на ангажовању на нивоу групе и његове умешаности у рад ревизора компоненте утичу следећи фактори:

(а) Значај дате компоненте;

(б) Идентификовани значајни ризици материјално погрешних исказа у финансијским извештајима групе;

(ц) Процена осмишљености контрола на нивоу групе од стране тима који ради на ангажовању на нивоу групе и утврђивање да ли су те контроле имплементиране; и

(д) Сазнања тима који ради на ангажовању на нивоу групе о ревизору компоненте.

Дати дијаграм приказује на који начин значај компоненте утиче на то како тим који ради на ангажовању на нивоу групе одређује рад који треба обавити у вези са финансијским информацијама компоненте.

Значајне компоненте (видети параграф 27 (б)–(ц))

A48. Тим који ради на ангажовању на нивоу групе може да идентификује компоненту као значајну због тога што та компонента може да укључује могуће ризике материјално значајног погрешног исказа у финансијским извештајима групе услед своје специфичне природе или околности. У том случају, тим који ради на ангажовању на нивоу групе има могућност да идентификује салда рачуна, класе трансакција или обелодањивања која су под утицајем тих могућих значајних ризика. Када је то случај, тим који ради на ангажовању на нивоу групе може одлучити да спроведе или да затражи од ревизора компоненте да спроведе ревизију само тих салда рачуна, класе трансакција или обелодањивања. На пример, у ситуацији описаној у параграфу А6, рад на финансијским информацијама компоненте може бити ограничен на ревизију салда рачуна, класе трансакција или обелодањивања која су повезана са девизним пословањем дате компоненте. Када тим који ради на ангажовању на нивоу групе затражи од ревизора компоненте да спроведе ревизију једног или више салда рачуна, класе трансакција или обелодањивања онда се у комуникацији са тимом који ради на ангажовању на нивоу групе (погледати параграф 40) мора имати у виду да су многе ставке финансијских извештаја међусобно повезане.

A49. Тим који ради на ангажовању на нивоу групе може да осмисли ревизијске поступке као одговор на могуће значајан ризик материјално погрешног исказа у финансијским извештајима групе. На пример, у случају могућег значајног ризика застарелости залиха тим који ради на ангажовању на нивоу групе може да спроведе или да захтева од ревизора компоненте да спроведе одређене ревизијске поступке за вредновање залиха у компоненти која држи велики обим потенцијално застарелих залиха, али која иначе није значајна компонента.

Компоненте које нису значајне компоненте (видети параграф 28–29)

A50. У зависности од околности ангажовања, финансијске информације компоненти могу да се агрегирају на различитим нивоима за потребе аналитичких поступака. Резултати аналитичких поступака поткрепљују закључке тима који ради на ангажовању на нивоу групе у погледу значајних ризика материјално погрешних исказа у агрегираним финансијским информацијама компоненти које нису значајне компоненте.

A51. Одлуке тима који ради на ангажовању на нивоу групе у вези са тим колико ће компоненти бити изабрано у складу са параграфом 29, које компоненте ће бити изабране и коју врсту рада треба обавити на финансијским информацијама појединачних изабраних компоненти могу да зависе од следећих фактора:

- Колики је очекивани обим ревизијских доказа које се прибављају из финансијских информација значајних компоненти.

- Да ли је компонента новоформирана или стечена.
- Да ли су се у компоненти десиле значајне промене.
- Да ли је интерна ревизија обавила рад на компоненти и ефеката који тај рад има на ревизију групе.
  - Да ли компоненте примењују јединствене системе и процесе.
  - Оперативна ефективност контрола на нивоу групе.
  - Да ли су спровођењем аналитичких поступака на нивоу групе идентификоване абнормалне флукуације.
- Колики је појединачни финансијски значај компоненте или ризика који та компонента носи у поређењу са осталим компонентама унутар ове категорије.
  - Да ли компонента подлеже ревизији у складу са законом, регулативом или из других разлога.

Укључивање елемента непредвидивости у избор компоненти у овој категорији може довести до повећања вероватноће да дође до идентификације материјално значајних погрешних исказа у финансијским информацијама компоненте. Одабир компоненти често варира на цикличној основи.

A52. Преглед финансијских информација компоненте може да се изврши у складу са Међународним стандардом ангажовања на прегледу (ISRE) 2400 или ISRE 2410, који се у неопходној мери прилагођава околностима. Тим који ради на ангажовању на нивоу групе такође може да прецизира додатне поступке као допуну овом раду.

A53. Сходно објашњењу у параграфу A13, група може да буде сачињена само од компоненти које нису значајне компоненте. У таквим околностима, тим који ради на ангажовању на нивоу групе може да прибави довољно адекватних ревизијских доказа на основу којих ће формирати ревизијско мишљење о групи тако што ће дефинисати рад који треба обавити на финансијским информацијама компоненти у складу са параграфом 29. Мала је вероватноћа да ће тим који ради на ангажовању на нивоу групе прибавити довољно адекватних ревизијских доказа на основу којих ће формирати ревизијско мишљење о групи уколико тим који ради на ангажовању на нивоу групе или ревизор компоненте изврше само проверу контрола на нивоу групе и спроведе аналитичке поступке на финансијским информацијама компоненти.

*Укљученост у рад ревизора компоненте (видети параграф 30–31)*

A54. Фактори који могу да утичу на укљученост тима који ради на ангажовању на нивоу групе у рад ревизора компоненте су:

- (а) Значај компоненте;
- (б) Идентификовани значајни ризици материјално погрешних исказа у финансијским извештајима групе; и
- (ц) Сазнања која тим који ради на ангажовању на нивоу групе поседује о ревизору компоненте.

Уколико је у питању значајна компонента или идентификовани значајни ризици, тим који ради на ангажовању на нивоу групе спроводи поступке описане у параграфима 30–31. Уколико је у питању компонента која није значајна, врста, време и степен укључености тима који ради на ангажовању на нивоу групе у рад ревизора компоненте варира у зависности од сазнања које тим који ради на ангажовању на нивоу групе поседује о ревизору компоненте. Чињеница да компонента није значајна постаје секундарна. На пример, чак иако се компонента не сматра значајном, тим који ради на ангажовању на нивоу групе ипак може одлучити да се укључи у процену ризика коју обавља ревизор компоненте јер има одређену забринутост по питању професионалних способности ревизора компоненте (на пример, недостатак знања о одређеној привредној грани) или уколико ревизор компоненте послује у средини која не врши активан надзор над ревизорима.

A55. Облици укључености у рад ревизора компоненте који нису описани у параграфима 30–31 и 42 могу, на основу сазнања које тим који ради на ангажовању на нивоу групе поседује о ревизору компоненте, да укључују следеће:

- (а) Сусрет са руководством компоненте или ревизорима компоненте ради упознавања са радом компоненте и њеног окружења.
- (б) Преглед укупне стратегије и плана ревизије ревизора компоненте.

(ц) Спровођење поступака за процену ризика ради идентификовања и процене ризика материјално значајних погрешних исказа на нивоу компоненте. Њих могу спровести ревизори компоненте или тим који ради на ангажовању на нивоу групе.

(д) Осмишљавање и спровођење даљих ревизијских поступака. Њих могу осмислити и спровести ревизори компоненти или тим који ради на ангажовању на нивоу групе.

(е) Учествовање у завршним и осталим кључним састанцима који се одржавају између ревизора компоненте и руководства компоненте.

(ф) Преглед осталих релевантних делова ревизијске документације ревизора компоненте.

#### **Процес консолидације**

*Усклађивања и рекласификације у процесу консолидације (видети параграф 34)*

A56. Процес консолидације може да захтева усклађивања износа исказаних у финансијским извештајима групе који не пролазе кроз уобичајене системе за обраду трансакција и који можда не подлежу истим интерним контролама којима подлежу остале финансијске информације. Процена тима који ради на ангажовању на нивоу групе о подесности, потпуности и тачности усклађивања може да укључује:

- Процењивање одражавају ли значајна усклађивања на одговарајући начин догађаје и релевантне трансакције;
- Утврђивање јесу ли значајна усклађивања исправно израчуната, обрађена и да ли су одобрена од стране руководства групе и, тамо где је то применљиво, од стране руководства компоненте;
- Утврђивање јесу ли значајна усклађивања документована на исправан и адекватан начин; и
- Проверу усаглашавања и елиминације трансакција, неостварене добити и салда рачуна унутар групе.

#### **Комуникација са ревизором компоненте (видети параграфе 40–41)**

A57. У одсуству ефикасне двосмерне комуникације између тима који ради на ангажовању на нивоу групе и ревизора компоненте постоји ризик да тим који ради на ангажовању на нивоу групе неће моћи да прибави довољно адекватних ревизијских доказа на којима ће формирати ревизијско мишљење о групи. Јасна и благовремена комуникација о захтевима које има тим који ради на ангажовању на нивоу групе представља основ ефикасне двосмерне комуникације између тима који ради на ангажовању на нивоу групе и ревизора компоненте.

A58. Захтеви тима који ради на ангажовању на нивоу групе се углавном саопштавају путем писма са инструкцијама. Прилог 5 садржи смернице о захтеваним и додатним питањима која могу бити садржана у том писму. Комуникација ревизора компоненте са тимом ангажовања на нивоу групе често поприма облик меморандума или извештаја о извршеном раду. Међутим, комуникација између тима који ради на ангажовању на нивоу групе и ревизора компоненте не мора обавезно да буде у писаној форми. На пример, тим који ради на ангажовању на нивоу групе може да посети ревизора компоненте како би размотрили идентификоване значајне ризике или како би извршили преглед релевантних делова ревизијске документације ревизора компоненте. Ипак, неопходно је применити захтеве у вези са документацијом из овог и других стандарда.

A59. У сарадњи са тимом који ради на ангажовању на нивоу групе, ревизор компоненте може, примера ради, да тиму који ради на ангажовању на нивоу групе обезбеди приступ релевантној ревизијској документацији, уколико то није у супротности са законом или регулативом.

A60. У случају када је члан тима који ради на ангажовању на нивоу групе уједно и ревизор компоненте, циљ који подразумева јасну комуникацију између тима који ради на ангажовању на нивоу групе и ревизора компоненте је углавном могуће постићи и другим средствима која не подразумевају специфичну писану комуникацију. На пример:

- Приступ ревизора компоненте општој стратегији ревизије и плану ревизије може бити довољан да се саопште захтеви тима који ради на ангажовању на нивоу групе, а који су изложени у параграфу 40; и
- Преглед ревизијске документације ревизора компоненте од стране тима који ради на ангажовању на нивоу групе може бити довољан да се саопште питања која су релевантна у односу на закључке тима који ради на ангажовању на нивоу групе, а који су изложени у параграфу 41.

#### **Оцена довољности и адекватности прибављених ревизијских доказа**

*Преглед ревизијске документације ревизора компоненте (видети параграф 42 (б))*

A61. Од више околности зависи који ће се делови ревизијске документације ревизора компоненте сматрати релевантним за ревизију групе. Пажња је често усмерена на ревизијску

документацију која се односи на значајне ризике материјално погрешних исказа у финансијским извештајима групе. Обим прегледа може зависити од чињенице да ли је ревизијска документација ревизора компоненте била подвргнута прегледу од стране фирме ревизора компоненте.

*Довољност и адекватност ревизијског доказа (видети параграфе 44–45)*

А62. Уколико тим који ради на ангажовању на нивоу групе закључи да није прибављено довољно адекватних ревизијских доказа на којима се може заснивати ревизијско мишљење, тим који ради на ангажовању на нивоу групе може да затражи од ревизора компоненте да спроведе додатне поступке. Уколико то није изводљиво, тим који ради на ангажовању на нивоу групе може да спроведе своје сопствене поступке у вези са финансијским информацијама компоненте.

А63. Процена партнера на ангажовању на нивоу групе о последицама агрегације материјално значајних погрешних исказа (оних које је идентификовао тим који ради на ангажовању на нивоу групе или оних које је саопштио ревизор компоненте) омогућава партнеру ангажовања на нивоу групе да утврди да ли су финансијски извештаји групе у целини материјално погрешно исказани.

**Комуникација са руководством групе и лицима овлашћеним за управљање групом**

*Комуникација са руководством групе (видети параграф 46–48)*

А64. ISA 240 садржи захтеве и смернице за обавештавање руководства о постојању криминалних радњи или уколико је руководство умешано у криминалне радње, обавештавање лица која су овлашћена за управљање.

А65. Руководство групе можда мора да обезбеди поверљивост одређених осетљивих информација. Примери питања која могу бити значајна за финансијске извештаје компоненте а којих руководство компоненте можда није свесно су следећи:

- Потенцијални судски спорови.
- Планови за отуђење или расхоровање значајних пословних средстава.
- Накнадни догађаји.
- Значајни правни споразуми.

*Комуникација са лицима овлашћеним за управљање групом (видети параграф 49)*

А66. Питања која тим који ради на ангажовању на нивоу групе саопштава лицима овлашћеним за управљање групом могу да укључују питања која су ревизори компоненте проценили као потенцијално значајна за одговорности лица овлашћених за управљање групом. Комуникација са лицима овлашћеним за управљање групом може се одвијати у различитим периодима током спровођења ревизије групе. На пример, питања која су обрађена у параграфу 49 (а)–(б) могу бити саопштена након што је тим који ради на ангажовању на нивоу групе дефинисао послове које треба обавити на финансијским информацијама компоненте. Са друге стране, питања која су обухваћена параграфом 49 (ц) могу бити саопштена на крају ревизије а питања која су обухваћена параграфом 49 (д)–(е) могу се саопштити када до њих дође.

-----

*ISA 220, Контрола квалитета ревизије финансијских извештаја, параграфи 14 и 15*  
*ISA 200, Општи циљеви независног ревизора и спровођење ревизије у складу са Међународним стандардима ревизије, параграф А34*  
*ISA 220, параграф 15.*

*ISA 705 (ревидиран), Модификација мишљења у извештају независног ревизора*  
*ISA 210, Договарање услова ревизијског ангажовања*  
*ISA 300, Планирање ревизије финансијских извештаја, параграф 7–12*  
*ISA 315 (ревидиран), Идентификовање и процена ризика материјално значајно погрешних исказа путем разумевања ентитета и његовог окружења*  
*ISA 315 (ревидиран).*

*ISA 330, Ревизорски одговор на процењене ризике*  
*ISA 200, параграф 17.*

*ISA 265, Саопштавање недостатака у интерној контроли лицима овлашћеним за управљање и руководству*

*ISA 260 (ревидиран), Комуникација са лицима овлашћеним за управљање*  
*ISA 230, Ревизијска документација, параграфи 8–11 и А6*  
*ISA 315 (ревидиран), параграфи 27–29*

*ISA 705 (ревидиран), параграф 20*

*ISA 210, параграф 8*



ISA 315 (ревидиран), параграфи A25–A49

ISA 240, „Одговорност ревизора за разматрање криминалних радњи у ревизији финансијских извештаја“

ISA 240, параграф 15; ISA 315, параграф 10

У складу са ISQC 1, „Контрола квалитета фирми које врше ревизију и прегледе финансијских извештаја, друга ангажовања на основу којих се пружа уверавање и сродне услуге,“ параграф 54 или у складу са националним захтевима који су барем једнако захтевни.

ISA 320, „Материјалност у планирању и спровођењу ревизије“ параграфи 10–11

ISRE 2400, Ангажовања на прегледу финансијских извештаја

ISRE 2410, Преглед периодичних финансијских информација од стране независног ревизора ентитета

ISA 240, параграфи 40–42

## Прилог 1

(видети параграф 19)

**Илустрација мишљења независног ревизора када тим који ради на ангажовању на нивоу групе није у могућности да прибави довољно адекватних ревизијских доказа на основу којих би могао да формира ревизијско мишљење о групи**

Напомена: У овом илустративном извештају ревизора, одељак Мишљење се налази на почетку, у складу са стандардом ISA 700 (ревидиран), а одељак Основа за мишљење је одмах после одељка Мишљење. Такође, прва и последња реченица у постојећем одељку са одговорностима ревизора су сада укључене у одељак Основа за мишљење.

**За сврху овог илустративног примера извештаја ревизора, претпостављене су следеће околности:**

- Ревизија комплетног сета финансијских извештаја ентитета који није котиран на берзи на основу оквира фер презентације. У питању је ревизија групе (то јест, ISA 600 је применљив).

- Консолидоване финансијске извештаје руководство ентитета је припремило у складу са IFRS стандардима (оквир опште намене).

- Услови ревизијског ангажовања одражавају опис одговорности руководства за финансијске извештаје из ISA 210.

- Тим који ради на ангажовању на нивоу групе није у могућности да прибави довољно адекватних ревизијских доказа за значајну компоненту која је рачуноводствено обухваћена методом удела (признато 15 милиона USD у извештају о финансијској позицији, који одражава укупну имовину од 60 милиона USD) због тога што тим који ради на ангажовању на нивоу групе није имао приступ рачуноводственој евиденцији, руководству или ревизору компоненте.

- Тим који ради на ангажовању на нивоу групе је прочитао финансијске извештаје компоненте од 31. децембра 20X1, који су били предмет ревизије, укључујући и извештај ревизора о томе и размотрио финансијске информације које има руководство групе, а које се односе на ту компоненту.

- По расуђивању партнера ангажовања на нивоу групе ефекат немогућности прибављања довољно адекватних ревизијских доказа у финансијским извештајима групе јесте материјалан, али не и прожимајући.

- Етички кодекс за професионалне рачуновође Одбора за међународне етичке стандарде за рачуновође садржи све релевантне етичке захтеве који се односе на ову ревизију.

- На основу прикупљених ревизијских доказа, ревизор је закључио да не постоји материјално значајна неизвесност у вези са догађајима или условима који могу да изазову значајну сумњу у вези са способношћу ентитета да настави са пословањем по начелу сталности у складу са ISA 570 (ревидиран).

- Од ревизора се не захтева, а он није донео другачију одлуку, да саопштава кључна ревизијска питања у складу са ISA 701.

- Ревизор је прибавио све остале информације до датума извештаја ревизора и није идентификовао материјално значајне погрешне исказе у осталим информацијама.

- Лица која су одговорна за надзор финансијских извештаја нису иста лица која су одговорна за припрему финансијских извештаја.

- Поред ревизије финансијских извештаја ревизор има и друге извештајне одговорности у складу са захтевима локалног закона.

### ИЗВЕШТАЈ НЕЗАВИСНОГ РЕВИЗОРА

За акционаре компаније АБЦ [или други одговарајући адресат]

**Извештај о ревизији консолидованих финансијских извештаја**

## **Мишљење са резервом**

Извршили смо ревизију консолидованих финансијских извештаја АБЦ компаније и њених зависних ентитета, који обухватају консолидовани извештај о финансијској позицији на дан 31. децембра 20X1. године и консолидовани извештај о укупном резултату, консолидовани извештај о променама на капиталу и консолидовани извештај о токовима готовине за годину која се завршава на тај дан, и напомене уз финансијске извештаје које укључују сумарни преглед значајних рачуноводствених политика.

По нашем мишљењу, осим за ефекте питања описаних у одељку Основа за мишљење са резервом, приложени консолидовани финансијски извештаји дају истинит и објективан приказ, по свим материјално значајним аспектима (или истинито и објективно приказују) финансијске позиције групе на дан 31. децембар 20X1. године и њене финансијске успешности и токова готовине за годину која се завршава на тај дан у складу са Међународним стандардима финансијског извештавања (IFRS).

## **Основа за квалификовано мишљење**

Инвестиција компаније АБЦ у компанију XYZ, повезани страни ентитет стечен током године, рачуноводствено су обухваћене методом удела и воде се у износу од 15 милиона USD у консолидованом извештају о финансијској позицији на дан 31. децембар, 20X1 а учешће компаније АБЦ у нето добити у износу од 1 милиона USD компаније XYZ укључен је у консолидовани извештај о укупном резултату за годину завршену на тај дан. Нисмо били у могућности да прибавимо довољно адекватних ревизијских доказа о књиговодственој вредности инвестиције компаније АБЦ у компанију XYZ на дан 31. децембар 20X1 и о учешћу компаније АБЦ у нето добитку компаније XYZ за ову годину будући да нам није био омогућен приступ финансијским информацијама, руководству и ревизорима компаније XYZ. Сходно томе, нисмо били у могућности да утврдимо да ли су неопходне корекције ових износа.

Ревизију смо извршили у складу са Међународним стандардима ревизије (ISA). Наше одговорности у складу са тим стандардима су детаљније описане у одељку извештаја који је насловљен *Одговорности ревизора за ревизију финансијских извештаја*. Ми смо независни у односу на групу у складу са етичким захтевима који су релевантни за нашу ревизију финансијских извештаја у (правни систем), и испунили смо наше друге етичке одговорности у складу са овим захтевима. Сматрамо да су ревизијски докази које смо прибавили довољни и адекватни да нам пруже основу за наше квалификовано мишљење.

## **Остале информације [или други наслов, по потреби, као што је „Информације које се не односе на финансијске извештаје и извештај ревизора о њима”]**

[Извештавање у складу са захтевима који се тичу извештавања из стандарда ISA 720 (ревидиран) – видети Пример 6 у Прилогу 2 стандарда ISA 720 (ревидиран). Последњи параграф у одељку посвећеном осталим информацијама у Примеру 6 треба да се прилагоди како би садржао опис конкретног питања које је узроковало мишљење са резервом и које утиче на остале информације.]

## **Одговорност руководства и лица овлашћених за управљање за финансијске извештаје**

[Извештавање у складу са ISA 700 (ревидиран) – видети Пример 2 у ISA 700 (ревидиран)]

## **Одговорност ревизора за ревизију консолидованих финансијских извештаја**

[Извештавање у складу са ISA 700 (ревидиран) – видети Пример 2 у ISA 700 (ревидиран).]

Последња два параграфа која су применљива само за ревизије котираних ентитета не би била укључена.]

## **Извештај о другим законским и регулаторним захтевима**

[Извештавање у складу са ISA 700 (ревидиран) – видети Пример 2 у ISA 700 (ревидиран).]

[Потпис у име ревизорске фирме, име и презиме ревизора, или обоје, у складу са захтевима правног система]

[Адреса ревизора]

[Датум]

Уколико, по расуђивању партнера ангажовања на нивоу групе немогућност прибављања довољно адекватних ревизијских доказа има материјални и прожимајући ефекат, онда партнер ангажовања на нивоу групе треба да се уздржи од изражавања мишљења у складу са ISA 705 (ревидиран).

## **Прилог 2**

(видети параграф A23)

## **Примери питања на основу којих тим који ради на ангажовању на нивоу групе стиче разумевање**

Наведени примери покривају широк спектар питања; међутим, нису сва питања значајна за свако ревизијско ангажовање на нивоу групе, а листа примера није обавезно и коначна.

Контроле на нивоу групе

1. Контроле на нивоу групе могу подразумевати комбинацију следећег:

- Редовне састанке између групе и руководства компоненте ради дискутовања на тему пословања и прегледа перформанси.

- Праћење рада компоненти и њихових финансијских резултата, укључујући редовно и рутинско извештавање које омогућава руководству групе да прати и упоређује перформансе компоненте у односу на буџете и предузимање одговарајућих мера.

- Процес процене ризика од стране руководства групе, то јест процес идентификовања, анализирања и управљања пословним ризицима, укључујући и ризике од настанка криминалних радњи који могу довести до материјално значајно погрешних исказа у финансијским извештајима групе.

- Праћење, контролу, усклађивање и елиминисање трансакција и неостварене добити унутар групе и интерних салда рачуна на нивоу групе.

- Процес надзора благовремености, процене тачности и потпуности финансијских информација добијених од компоненти.

- Централни ИТ систем који је под контролом истих општих ИТ контрола за целу групу или за њен део.

- Контролне активности у оквиру ИТ система које су заједничке за све или за неке компоненте.

- Надзор контрола, укључујући активности функције интерне ревизије и програме самопроцене.

- Доследне политике и процедуре, укључујући и упутство за финансијско извештавање групе.

- Програме који се односе на целу групу, попут кодекса понашања и програма за спречавање криминалних радњи.

- Аранжмане за додељивање овлашћења и одговорности руководству компоненте.

2. Функција интерне ревизије се може посматрати као део контрола на нивоу групе, на пример када је ова функција централизована. ISA 610 (ревидиран 2013. године) се бави проценом да ли статус функције интерне ревизије у организацији и релевантне политике и процедуре адекватно подржавају објективност интерних ревизора, ниво компетентности функције интерне ревизије и дали та функција примењује систематски и дисциплинован приступ када ревизорски тим групе очекује да користи резултате рада ове функције.

Процес консолидације

3. Разумевање тима који ради на ангажовању на нивоу групе у вези са процесом консолидације може да укључује следећа питања:

Питања која се односе на применљиви оквир финансијског извештавања:

- Обим у коме руководство компоненте разуме применљиви оквир финансијског извештавања.

- Процес идентификовања и рачуноводственог обухватања компоненти у складу са применљивим оквиром финансијског извештавања.

- Процес идентификовања сегмената за сврхе извештавања о сегментима у складу са применљивим оквиром финансијског извештавања.

- Процес идентификовања односа повезаних страна и трансакција са повезаним странама ради извештавања у складу са применљивим оквиром финансијског извештавања.

- Рачуноводствене политике које се примењују на финансијске извештаје групе, промене у односу на политике из претходне финансијске године или промене које су последица нових или ревидираних стандарда у складу са применљивим оквиром финансијског извештавања.

- Процедуре за компоненте за које је крај финансијске године различит од краја године за целу групу.

Питања која се односе на процес консолидације:

- Процеси руководства групе усмерени на стицање разумевања о рачуноводственим политикама које се користе у компонентама и, када је то применљиво, примена једнообразних рачуноводствених политика за припрему финансијских информација компоненти за финансијске

извештаје групе као и идентификовање разлика у рачуноводственим политикама и кориговања тамо где су она потребна у складу са применљивим оквиром финансијског извештавања. Једнообразне рачуноводствене политике представљају специфичне принципе, основе, конвенције, правила и праксе усвојене од стране групе, које се заснивају на применљивом оквиру финансијског извештавања а које компоненте користе за доследно извештавање о сличним трансакцијама. Ове политике су углавном описане у упутству за финансијско извештавање и у пакетима извештавања које креира руководство групе.

- Процеси руководства групе који обезбеђују потпуно, тачно и благовремено финансијско извештавање од стране компоненти за потребе консолидације.

- Процес превођења финансијских информација компоненти које послују у страниој валути на валуту која се користи у финансијским извештајима групе.

- Начин организовања ИТ-а за потребе консолидације, укључујући мануелне и аутоматске фазе процеса као и успостављање мануелних и програмираних контрола у различитим фазама процеса консолидације.

- Процес руководства групе који је усмерен на добијање информација о накнадним догађајима.

Питања која се односе на извршена кориговања у процесу консолидације:

- Процес евидентирања извршених кориговања у процесу консолидације укључујући припрему, одобрења и обраду сродних књижења и искуство особља одговорног за консолидацију.

- Кориговања у процесу консолидације која се захтевају применљивим оквиром финансијског извештавања.

- Пословно оправдање за догађаје и трансакције које су довеле до кориговања у процесу консолидације.

- Учесталост, природа и величина трансакција између компоненти.

- Поступци за надзор, контролу, усклађивање и елиминисање трансакција и неостварене добити унутар групе и салда рачуна унутар групе.

- Кораци предузети да би се постигла фер вредност стечених средстава и обавеза, поступци за амортизовање goodwill-а (тамо где је то применљиво) и теста умањења вредности гудвила у складу са применљивим оквиром финансијског извештавања.

- Аранжмани са већинским власником или мањинским учешћима у вези са губицима које је направила компонента (на пример обавеза мањинских учешћа да надокнаде такве губитке).

### **Прилог 3**

(Видети параграф А30)

#### **Примери услова или догађаја који могу указати на ризике материјално значајних погрешних исказа у финансијским извештајима**

Наведени примери покривају широк спектар услова или догађаја; међутим, нису сви услови или догађаји значајни за свако ревизијско ангажовање на нивоу групе, а листа примера није обавезно и коначна.

- Сложена структура групе, нарочито у случају честих стицања, отуђења или реорганизација.

- Слаба структура корпоративног управљања, убрајајући ту и процесе одлучивања који нису транспарентни.

- Одсуство контрола на нивоу групе или њихова неефикасност, укључујући неодговарајуће информације руководства групе у вези са надзором пословања и пословним резултатима компоненте.

- Компоненте које послују у страним правним системима који могу бити изложени факторима попут неуобичајених интервенција владе у областима као што су трговинска и фискална политика, рестрикције трансферу валута и дивиденди; и флукуација девизног курса.

- Пословне активности компоненти које укључују висок ризик, попут дугорочних уговора или трговања уз помоћ нових или сложених финансијских инструмената.

- Неизвесност у вези са тим које компоненте треба укључити у финансијске извештаје групе у складу са применљивим оквиром финансијског извештавања, на пример, да ли ентитети специјалне намене или нетрговински ентитети постоје и да ли их је потребно укључити.

- Неуобичајени односи и трансакције између повезаних страна.
- Ранији случајеви када се у процесу консолидације показало да салдо рачуна унутар групе није био у равнотежи или није био усклађен.
- Постојање сложених трансакција које су рачуноводствено обухваћене у више од једној компоненти.
- Примена рачуноводствених политика у компонентама које се разликују од политика које се примењују у финансијским извештајима групе.
- Компоненте које имају различите датуме завршетка финансијске године, што се може користити у сврхе манипулисања временског евидентирања трансакција.
- Раније појаве неовлашћених или непотпуних корекција у процесу консолидације.
- Агресивно планирање пореза унутар групе или велике готовинске трансакције са ентитетима регистрованим у земљама са значајним пореским олакшицама.
- Честе промене ревизора ангажованих на ревизији финансијских извештаја компоненти.

#### **Прилог 4**

(Видети параграф А35)

#### **Примери потврде ревизора компоненте**

Следећи пример потврде не представља стандардни образац. Потврде ће варирати од једног ревизора компоненте до другог и од периода до периода.

Потврде се обично прибављају пре почетка рада на финансијским информацијама компоненте.

[Меморандум ревизора компоненте]

[Датум]

[Партнеру ангажовања на нивоу групе]

Ова изјава се даје у вези са Вашом ревизијом финансијских извештаја групе [назив матичног ентитета] за годину која се завршила [навести датум] за потребе изражавања мишљења о томе да ли финансијски извештаји групе дају истинит и објективан приказ, по свим материјалним аспектима (истинито и објективно приказују) финансијске позиције групе на дан [навести датум] и финансијске успешности и токова готовине за годину која се завршава на тај дан у складу са [навести применљиви оквир финансијског извештавања].

Потврђујемо пријем Ваших инструкција са датумом [навести датум], које од нас захтевају да извршимо одређени рад на финансијским информацијама [назив компоненте] за годину која се завршила [навести датум].

Потврђујемо следеће:

1. Можемо да поступимо у складу са датим инструкцијама./Обавештавамо вас да нећемо бити у могућности да испунимо следеће инструкције [навести конкретне инструкције] из следећих разлога [навести конкретне разлоге].

2. Дате инструкције су нам јасне и разумљиве. /Били бисмо захвални када бисте нам појасните следеће инструкције [навести конкретне инструкције].

3. Сарађиваћемо са Вама и да обезбедити Вам приступ релевантној ревизијској документацији.

Прихватамо следеће:

1. Финансијске информације које се односе на [назив компоненте] ће бити укључене у финансијске извештаје групе [назив матичног ентитета].

2. Можете сматрати неопходним да се укључите у рад који сте тражили да извршимо на финансијским информацијама које се односе на [назив компоненте] за годину која се завршила на дан [навести датум].

3. Вашу намеру да оцените и, уколико сматрате да је то одговарајуће, користите резултате нашег рада за ревизију финансијских извештаја групе [назив матичног ентитета].

У вези са радом који ћемо обавити на финансијским информацијама које се односе на [назив компоненте], [опис компоненте, на пример зависних ентитета у потпуном власништву, зависних

ентитета, заједничких улагања, инвестиција које су рачуноводствено обухваћени методом удела или набавне вредности] [назив матичног ентитета], потврђујемо следеће:

1. Поседујемо разумевање [наведите релевантне етичке захтеве] које је довољно за испуњавање наших одговорности везаних за ревизију финансијских извештаја групе и радићемо у складу са њима. Посебно и у вези са [назив матичног ентитета] и осталим компонентама у групи, ми смо независни у смислу [укажите на релевантне етичке захтеве] и испуњавамо одговарајуће захтеве [укажите на правила] прописане од стране [навести регулаторно тело].

2. Поседујемо разумевање Међународних стандарда ревизије [наведите остале националне стандарде који су можда применљиви на ревизију финансијских извештаја групе] а које је довољно за испуњавање наших одговорности везаних за ревизију финансијских извештаја групе и обавићемо рад на финансијским информацијама које се односе на [назив компоненте] за годину која се завршила [навести датум] у складу са тим стандардима.

3. Поседујемо специјализоване вештине (на пример, знања о одређеној привредној грани) које су неопходне да се обави рад на финансијским информацијама одређене компоненте.

4. Поседујемо разумевање (навести применљиви оквир финансијског извештавања или упутство за финансијско извештавање групе) а које је довољно за испуњавање наших одговорности везаних за ревизију финансијских извештаја групе.

Информисаћемо Вас о евентуалним променама у вези са датим изјавама током нашег рада на финансијским информацијама [назив компоненте].

[Потпис ревизора]

[Датум]

[Адреса ревизора]

#### **Прилог 5**

(Видети параграф А58)

**Обавезна и додатна предметна питања у упутству за тим који ради на ангажовању на нивоу групе**

**Предметна питања која у складу са овим стандардом морају бити саопштена ревизору компоненте приказана су у курзиву.**

Предметна питања која су релевантна за планирање рада ревизора компоненте:

- *Од ревизора компоненте, који познаје контекст у коме ће тим који ради на ангажовању на нивоу групе користити резултате рада ревизора компоненте, тражи се да потврди своју сарадњу са тимом који ради на ангажовању на нивоу групе.*

- Временски распоред за завршетак ревизије.

- Датуми планиране посете од стране руководства групе или тима који ради на ангажовању на нивоу групе, и датуми планираних састанака са руководством компоненте и ревизором компоненте.

- Листа кључних контаката.

- *Рад који ревизор компоненте треба да обави, и планирано коришћење резултата тог рада и аранжмани у вези са координирањем рада у почетној фази и током ревизије, укључујући и планирану укљученост тима који ради на ангажовању на нивоу групе у рад ревизора компоненте.*

- *Етички захтеви који су релевантни за ревизију групе а нарочито захтеви који се односе на независност, на пример када је ревизору групе законом или регулативом забрањено да користе директну помоћ интерних ревизора, релевантно је за ревизора групе да размотри да ли се та забрана односи и на ревизоре компоненте и да, у случају да је тако, то питање укључи у комуникацију са ревизорима компоненте.*

- У случају ревизије или прегледа финансијских информација компоненте, материјалност компоненте (и, уколико је то применљиво, ниво или ниво материјалности за одређене класе трансакција, салда рачуна или обелодањивања) и праг изнад кога се погрешни искази не могу сматрати као безначајни за финансијске извештаје групе.

- Листа повезаних страна коју је припремило руководство групе као и остале повезане стране о којима тим који ради на ангажовању на нивоу групе поседује сазнања и захтев да ревизор компоненте благовремено извести тим који ради на ангажовању на нивоу групе о повезаним странама које нису биле претходно идентификоване од стране руководства групе или тима који ради на ангажовању на нивоу групе.

- Рад који треба обавити у вези са трансакцијама унутар групе, нереализованом добити и салдима рачуна унутар групе.

- Смернице у вези са осталим законски обавезним видовима извештавања, на пример, извештавање у вези тврдњи руководства групе који се тичу ефективности интерне контроле.

- Када је извесно да ће доћи до временске разлике између завршетка рада на финансијским информацијама компоненти и доношењу закључака тима који ради на ангажовању на нивоу групе у вези са финансијским извештајима групе, користе се посебна упутства за преглед накнадних догађаја.

Питања која су релевантна за рад ревизора компоненте:

- Налази до којих је тим који ради на ангажовању на нивоу групе дошао путем тестова, а који се тичу контролних активности система обраде који је заједнички за све или за неке компоненте, и тестови контрола које ревизор компоненте треба да спроведе.

- *Идентификовани значајни ризици материјално погрешних исказа у финансијским извештајима групе, настали услед криминалне радње или грешке, који су релевантни за рад ревизора компоненте и захтев да ревизор компоненте благовремено извести тим који ради на ангажовању на нивоу групе о осталим евентуалним значајним ризицима материјално погрешних исказа у финансијским извештајима групе, насталим услед криминалне радње или грешке, идентификованим у компоненти као и одговор ревизора компоненте на такве ризике.*

- Налази функције интерне ревизије који се заснивају на раду који је обављен на контролама компоненте или контролама које су релевантан за компоненту.

- Захтев за благовременим саопштавањем ревизијског доказа прибављеног радом на финансијским информацијама компоненти а који је у супротности са ревизијским доказом на коме је тим који ради на ангажовању на нивоу групе првобитно базирао процену ризика на нивоу групе.

- Писана изјава руководства компоненте о усклађености са применљивим оквиром финансијског извештавања или изјава о томе да ће разлике између рачуноводствених политика примењених на финансијске информације компоненте и политика примењених у финансијским извештајима групе бити обелодањене.

- Питања које ревизор компоненте треба да документује.

Остале информације

Захтев да се тим који ради на ангажовању на нивоу групе благовремено извести о:

- Значајним рачуноводственим питањима, као и о питањима која се тичу финансијског извештавања и ревизије, укључујући рачуноводствене процене и повезана расуђивања.

- Питањима у вези са начелом сталности пословања компоненте.

- Питањима која се тичу судских спорова и одштетних захтева.

- Значајним недостацима у интерној контроли које је ревизор компоненте идентификовао током свог рада на финансијским информацијама компоненте и информације које указују на присуство криминалне радње.

- Захтев да се тим који ради на ангажовању у што краћем року извести о свим евентуалним значајним или необичним догађајима.

- *Захтев да се питања наведена у параграфу 41 саопште тиму који ради на ангажовању на нивоу групе након завршетка рада на финансијским информацијама компоненте.*

-----

*Уколико се могући ефекти, по процени ревизора, сматрају материјалним и прожимајућим у односу на финансијску успешност и токове готовине ентитета, ревизор се њжава од изражавања мишљења у складу са ISA 705 (ревидиран).*

*ISA 570 (ревидиран), Начело сталности*

*ISA 701, Саопштавање кључних ревизијских питања у извештају независног ревизора*

*Поднослов „Извештај о консолидованим финансијским извештајима“ није потребан уколико не постоји други поднаслов, у овом случају „Извештај о другим законским и регулаторним захтевима“.*

*ISA 720 (ревидиран), Одговорности ревизора у вези са осталим информацијама*

*У овим примерима извештаја ревизора, појмови руководство и лица овлашћена за управљање можда ће морати да се замене другим појмом који је прикладан у контексту правног оквира одређеног правног система.*

ISA 700 (ревидиран), *Формирање мишљења и извештавање о финансијским извештајима*  
ISA 610 (ревидиран 2013. године), *Коришћење резултата рада интерне ревизије, параграф 15.*  
ISA 610 (ревидиран 2013), *Коришћење резултата рада интерних ревизора, параграф А31*

## **МЕЂУНАРОДНИ СТАНДАРД РЕВИЗИЈЕ 610**

**(ревидиран 2013. године)**

### **КОРИШЋЕЊЕ РЕЗУЛТАТА РАДА ИНТЕРНИХ РЕВИЗОРА**

(Стандард важи за ревизију финансијских извештаја  
за периоде који се завршавају 15. децембра, 2014. године или касније.)

#### **САДРЖАЈ**

*Параграф*

#### **Увод**

Делокруг овог ISA 1–5

Однос између ISA 315 (ревидиран) и ISA 610 (ревидиран) 6–10

Одговорност екстерног ревизора за ревизију 11

Датум ступања на снагу 12

**Циљеви** 13

**Дефиниције** 14

**Захтеви**

Одређивање да ли, у којим областима и у ком степену  
користити резултате рада функције интерне ревизије 15–20

Коришћење резултата рада функције интерне ревизије 21–25

Одређивање да ли, у којим областима и до које мере  
може да се користи директна помоћ интерних ревизора 26–32

Коришћење директне помоћи интерних ревизора 33–35

Документација 36–37

**Примена и остала објашњења**

Дефиниција функције интерне ревизије А1–А4

Одређивање да ли, у којим областима и у ком степену  
користити резултате рада функције интерне ревизије А5–А23

Коришћење резултата рада функције интерне ревизије А24–А30

Одређивање да ли, у којим областима и до које мере  
може да се користи директна помоћ интерних ревизора А31–А39

Коришћење директне помоћи интерних ревизора А40–А41

Међународни стандард ревизије (ISA) 610 (ревидиран 2013), *Коришћење резултата рада интерних ревизора* треба тумачити у контексту ISA 200, *Општи циљеви независног ревизора и спровођење ревизије у складу са међународним стандардима ревизије.*

#### **Увод**

#### **Делокруг овог ISA**

1. Овај међународни стандард ревизије (ISA) бави се одговорностима које екстерни ревизор има ако користи резултате рада интерних ревизора. То укључује (а) коришћење резултата рада функције интерне ревизије приликом прибављања ревизијских доказа и (б) коришћење директне помоћи интерних ревизора под руководством, надзором и уз преглед екстерног ревизора.

2. Овај ISA се не примењује ако ентитет нема функцију интерне ревизије. (видети параграф А2).

3. Ако ентитет има функцију интерне ревизије, захтеви у овом стандарду који се односе на коришћење рада те функције се не примењују ако:

(а) Одговорности и активности функције нису релевантне за ревизију; или

(б) На основу ревизоровог прелиминарног разумевања функције интерне ревизије стеченог као резултат поступака спроведених у складу ISA 315 (ревидиран) екстерни ревизор не очекује да користи резултате рада функције за прибављање ревизијских доказа.



У овом стандарду не постоји захтев да екстерни ревизор користи рад функције интерне ревизије да би модификовао природу или време, или умањео обим ревизијских поступака; то остаје одлука екстерног ревизора приликом одређивања опште ревизијске стратегије.

4. Даље, захтеви наведени у овом стандарду који се односе на директну помоћ се не примењују ако екстерни ревизор не планира да користи директну помоћ интерних ревизора.

5. У неким правним системима, може постојати законска или регулаторна забрана или ограничење које се односи на екстерног ревизора у погледу коришћења резултата рада функције интерне ревизије или коришћења директне помоћи интерних ревизора. Међународни стандарди ревизије немају приоритет у односу на законе или регулативу који уређују област ревизије и финансијског извештавања. Такве забране или ограничења стога неће спречити екстерног ревизора у постизању усклађености са Међународним стандардима ревизије (видети параграф A31).

#### **Однос између ISA 315 (ревидиран) и ISA 610 (ревидиран 2013. године)**

6. Многи ентитети успостављају функцију интерне ревизије као део структуре интерне контроле и управљања. Циљеви и делокруг функције интерне ревизије, природа њених одговорности и њен статус у организацији, укључујући овлашћења и одговорност функције, значајно варирају и зависе од величине и структуре ентитета и захтева руководства и, када је то применљиво, лица овлашћених за управљање.

7. ISA 615 (ревидиран) се бави тиме како знање и искуство функције интерне ревизије могу да обезбеде информације за екстерног ревизора за сврху разумевања ентитета и његовог окружења као и процене ризика од материјално погрешног исказа. ISA 315 (ревидиран) такође садржи објашњења како ефективна комуникација између екстерних и интерних ревизора ствара окружење у ком екстерни ревизор може да добије информације о значајним питањима која могу да утичу на рад екстерног ревизора.

8. У зависности од тога да ли статус функције интерне ревизије у организацији и релевантне политике и процедуре адекватно подржавају објективност интерних ревизора, нивоа компетентности функције интерне ревизије и да ли функција примењује систематичан и дисциплинован приступ, екстерни ревизор може да користи резултате рада функције интерне ревизије на конструктиван и комплементаран начин. Овај стандард се бави одговорностима екстерног ревизора када, на основу прелиминарног разумевања функције интерне ревизије стеченог као резултат поступака извршених у складу са ISA 315 (ревидиран), екстерни ревизор очекује да користи резултате рада функције интерне ревизије као део прибављених ревизијских доказа. Таквим коришћењем рада функције интерне ревизије модификује се природа и време или се умањује обим ревизијских процедура које директно врши екстерни ревизор.

9. Поред тога, овај стандард се такође бави одговорностима екстерног ревизора ако се разматра коришћење директне помоћи интерних ревизора под руководством, надзором и уз преглед екстерног ревизора.

10. У ентитету могу постојати појединци који врше поступке сличне онима које врши функција интерне ревизије. Међутим, ако их не спроводи објективна и компетентна функција која примењује систематичан и дисциплинован приступ, укључујући контролу квалитета, такви поступци се сматрају интерним контролама и прибављање доказа о ефективности тих контрола је један од одговора ревизора на процењене ризике у складу са ISA 330.

#### **Одговорност екстерног ревизора за ревизију**

11. Екстерни ревизор сноси искључиву одговорност за изражено ревизијско мишљење, а та одговорност се не умањује ако екстерни ревизор користи резултате рада функције интерне ревизије или директне помоћи интерних ревизора на ангажовању. Иако они могу да врше поступке који су слични поступцима које врши екстерни ревизор, ни функција интерне ревизије нити интерни ревизор нису независни од ентитета, што је захтев који се односи на екстерног ревизора у ревизији финансијских извештаја у складу са ISA 200. У овом стандарду су стога дефинисани услови који треба да се испуне да би екстерни ревизор користио резултате рада интерних ревизора. Такође су дефинисани и неопходне активности које се спроводе да би се прибавило довољно адекватних доказа да су резултати рада функције интерне ревизије или директне помоћи интерних ревизора адекватни за сврхе ревизије. Ови захтеви су осмишљени да би се обезбедио оквир за просуђивање екстерног ревизора у вези са коришћењем рада интерних ревизора како би се спречило претерано или непотребно коришћење тог рада.

#### **Датум ступања на снагу**

12. Овај стандард важи за ревизију финансијских извештаја за периоде који завршавају 15. децембра, 2014. године или касније.

#### **Циљеви**

13. Циљеви екстерног ревизора, када ентитет има функцију интерне ревизије и када интерни ревизор очекује да користи резултате рада те функције да би модификовао природу или време, или умањео обим ревизијских поступака које директно спроводи екстерни ревизор или када користи директну помоћ интерних ревизора:

(а) Одређивање да ли се могу користити резултати рада интерних ревизора или директна помоћ интерних ревизора и ако могу, у ком обиму;

И када донесе ту одлуку

(б) У случају коришћења резултата рада функције интерне ревизије, одређивање да ли су ти резултати адекватни за потребе ревизије; и

(ц) У случају коришћења директне помоћи интерних ревизора, адекватно руковођење, надзор и преглед њиховог рада.

#### **Дефиниције**

14. За потребе овог стандарда, наведени појмови имају следеће значење:

(а) Функција интерне ревизије – Функција ентитета која врши активности пружања уверавања и консултовања осмишљене у циљу процене и унапређења ефикасности управљања, управљања ризиком и процеса интерне контроле (видети параграфе А1–А4)

(б) Директна помоћ – Коришћење интерних ревизора за вршење ревизијских поступака под руководством, надзором и прегледом екстерног ревизора.

#### **Захтеви**

**Одређивање да ли, у којим областима и у ком степену користити резултате рада интерних ревизора**

*Процена функције интерне ревизије*

15. Екстерни ревизор одређује да ли резултати рада функције интерне ревизије могу да се користе за сврхе ревизије тако што процењује следеће:

(а) Меру у којој статус функције интерне ревизије у организацији и релевантне политике и процедуре подржавају објективност интерних ревизора (видети параграфе А5–А9)

(б) Ниво компетентности функције интерне ревизије (видети параграфе А5–А9)

(в) Да ли функција интерне ревизије примењује систематичан и дисциплинован приступ, укључујући контролу квалитета.

16. Екстерни ревизор не користи резултате рада функције интерне ревизије за сврхе ревизије ако одреди да:

(а) Статус функције интерне ревизије у организацији и релевантне политике и процедуре адекватно не подржавају објективност интерних ревизора

(б) Функција интерне ревизије није довољно компетентна

(в) Функција интерне ревизије не примењује систематичан и дисциплинован приступ, укључујући контролу квалитета (видети параграфе А12–А14)

*Одређивање природе и обима рада функције интерне ревизије који може да се користи*

17. Као основа за одређивање области и обима у ком резултати рада функције интерне ревизије могу да се користе, интерни ревизор разматра природу и обим рада планираног или извршеног од стране функције интерне ревизије и његову релевантност у односи на општу стратегију екстерног ревизора и план ревизије (видети параграфе А15–А17)

18. Екстерни ревизор врши сва значајна просуђивања у ревизијском ангажовању и, у циљу спречавања непотребног коришћења рада функције интерне ревизије, планираће да у мањој мери користи рад функције и да у већој мери директно врши рад: (видети параграфе А15–А17)

(а) Више просуђивања се примењује:

(i) При планирању и спровођењу релевантних ревизијских поступака; и

(ii) За процењивање прикупљених ревизијских доказа (видети параграфе А18–А19)

(б) Што је већи процењени ризик од материјално погрешног исказа на нивоу тврдње, уз посебно разматрање ризика који су окарактерисани као значајни (видети параграфе А20–А22)

(ц) Што мање статус функције интерне ревизије у организацији и релевантне политике и процедуре подржавају објективност интерних ревизора, и

(д) Што је нижи степен компетентности функције интерне ревизије.

19. Интерни ревизор такође процењује да ли би, збирно гледајући, коришћење резултата рада функције интерне ревизије до мере у којој је то планирано, и даље за резултат има значајно учешће екстерног ревизора у ревизији, имајући у виду искључиву одговорност екстерног ревизора за изражено ревизијско мишљење (видети параграфе А15–А22)

20. Екстерни ревизор, у оквиру комуникације са лицима овлашћеним за управљање у вези са планираним делокругом и временом ревизије у складу са ISA 260 (ревидиран), обавештава ова лица о томе како екстерни ревизор планира да користи рад функције интерне ревизије (видети параграф А23).

#### **Коришћење резултата рада функције интерне ревизије**

21. Ако екстерни ревизор планира да користи рад функције интерне ревизије, екстерни ревизор дискутује о томе са функцијом што представља основу за координацију њихових респективних активности (видети параграфе А24–А26).

22. Екстерни ревизор чита извештаје функције интерне ревизије у вези са радом функције који екстерни ревизор планира да користи у циљу стицања разумевања природе и обима извршених ревизијских поступака и повезаних налаза.

23. Екстерни ревизор спроводи одговарајуће ревизијске поступке на укупним резултатима рада функције интерне ревизије које планира да користи, у циљу одређивања њихове адекватности за сврхе ревизије, укључујући одређивање:

(а) Да ли је рад функције адекватно планиран, извршен, надзиран, прегледан и документован;

(б) Да ли је прибављено довољно адекватних доказа који омогућују функцији да донесе разумне закључке; и

(ц) Да су донети закључци примерени околностима и да су извештаји припремљени од стране функције доследни резултатима извршеног рада. (видети параграфе А27–А30)

24. На природу и обим ревизијских поступака екстерног ревизора могу да утичу ревизорове процене:

(а) Нивоа примењеног просуђивања;

(б) Процењеног ризика од материјално погрешног исказа;

(ц) Мере у којој статус функције интерне ревизије у организацији и релевантне политике и процедуре подржавају објективност интерних ревизора; и

(д) Нивоа компетентности функције.

25. Екстерни ревизор такође процењује да ли су прикладни закључци екстерног ревизора у погледу функције интерне ревизије у вези са параграфом 13 овог стандарда и одређивања природе и обима рада функције за сврхе ревизије из параграфа 16–17 овог стандарда.

#### **Одређивање да ли, у којим областима и до које мере може да се користи директна помоћ интерних ревизора**

*Одређивање да ли може да се користи директна помоћ интерних ревизора за сврхе ревизије*

26. Могу постојати закони или регулатива који онемогућавају ревизора да користи директну помоћ интерних ревизора. У том случају не примењују се параграфи 27–35 и 37. (видети параграф А31).

27. Ако не постоје закони или регулатива који онемогућавају ревизора да користи директну помоћ интерних ревизора, и екстерни ревизор планира да користи директну помоћ интерних ревизора у раду на ревизији, екстерни ревизор процењује постојање и значај претњи по објективност и степен оспособљености интерних ревизора чија ће помоћ бити коришћена. Процена постојања и значаја претњи по објективност интерних ревизора чија ће помоћ бити коришћена укључују постављање упита интерним ревизорима у вези са интересима и односима који могу да угрозе њихову независност (видети параграфе А32–А34).

28. Екстерни ревизор неће користити директну помоћ интерног ревизора ако:

(а) Постоји значајна претња објективности интерног ревизора; или

(б) Интерни ревизор није у довољној мери оспособљен за вршење потребних активности. (видети параграфе А32–А34).

*Одређивање природе и обима рада који може да се додели интерним ревизорима који пружају директну помоћ*

29. Приликом одређивања природе и обима рада који може да се додели интерном ревизору и природе, времена и обима руководства, надзора и прегледа који је адекватан датим околностима, екстерни ревизор разматра:

- (а) Обим просуђивања које је укључено у:
  - (i) Планирање и вршење релевантних ревизијских поступака; и
  - (ii) Процену прикупљених ревизијских доказа;
- (б) Процењени ризик материјално погрешног исказа; и

(ц) Своју процену постојања и значаја претњи по независност и ниво стручности интерних ревизора који ће пружати директну помоћ (видети параграфе А35–А39).

30. Екстерни ревизор неће користити директну помоћ интерних ревизора за вршење поступака који:

- (а) Укључују доношење значајних судова о ревизији (видети параграф А19).
- (б) Се односе на виши процењени ризик материјално погрешног исказа када постоје значајна ограничења просуђивања у извођењу релевантних ревизијских поступака или процене прикупљених ревизијских доказа (видети параграф А38)

(ц) Се односе на резултате рада у ком су учествовали интерни ревизори и које је функција интерне ревизије већ саопштила или ће тек саопштити руководству; или

(д) Се односе на одлуке које доноси екстерни ревизор у складу са овим стандардом у вези са функцијом интерне ревизије и коришћењем њеног рада или директне помоћи. (видети параграфе А35–А39)

31. Након што је адекватно проценио да ли и до које мере може да се користи директна помоћ интерних ревизора, екстерни ревизор ће, у склопу саопштавања планираног делокруга и времена ревизије у складу са ISA 260 лицима овлашћеним за управљање, саопштити природу и обим планираног коришћења директне помоћи интерних ревизора у циљу постизања међусобног разумевања да та употреба није претерана у околностима датог ангажовања. (видети параграф А39)

32. Екстерни ревизор процењује да ли би, укупно гледајући, коришћење директне помоћи интерних ревизора у мери у којој је то планирано, заједно са планираним коришћењем функције интерне ревизије, за резултат исто довело до тога да екстерни ревизор у довољној мери учествује у ревизији, у смислу искључиве одговорности екстерног ревизора за изражено ревизијско мишљење.

#### **Коришћење директне помоћи интерних ревизора**

33. Пре коришћења директне помоћи интерних ревизора за сврхе ревизије, екстерни ревизор:

- (а) Прибавља писану сагласност овлашћеног представника ентитета да ће интерним ревизорима бити дозвољено да извршавају инструкције екстерног ревизора и да се ентитет неће мешати у активности који интерни ревизор врши за екстерног ревизора; и
- (б) Прибавља писану сагласност интерних ревизора да ће држати у тајности одређена питања према инструкцијама екстерног ревизора и да ће обавестити екстерног ревизора о свим претњама по њихову објективност.

34. Екстерни ревизор управља, надзире и врши преглед рада који врше интерни ревизори на ангажовању у складу са ISA 220. У том смислу:

(а) На природу, време и обим управљања, надзора и прегледа утиче чињеница да интерни ревизори нису независни од ентитета, као и резултати процене фактора из параграфа 29 овог стандарда; и

(б) Поступци прегледа укључују и проверу основних ревизијских доказа да би се упоредили са одређеним резултатима рада интерних ревизора.

Управљање, надзор и преглед рада интерног ревизора од стране екстерног ревизора треба да буду довољни у тој мери да екстерни ревизор буде задовољан да су интерни ревизори прибавили довољно адекватних ревизијских доказа који поткрепљују закључке изведене на основу тог рада.

35. Приликом управљања, надзора и прегледа рада интерног ревизора, екстерни ревизор треба да пази на све показатеље да процене екстерног ревизора из параграфа 27 више нису прикладне.

#### **Документација**

36. Уколико екстерни ревизор користи резултате рада функције интерне ревизије, екстерни ревизор у ревизијску документацију укључује следеће:

(а) Процену:

(i) Да ли статус функције интерне ревизије у организацији и релевантне политике и процедуре адекватно подржавају објективност интерних ревизора;

(ii) Нивоа компетентности функције; и

(iii) Да ли функција примењује систематичан и дисциплинован приступ, укључујући контролу квалитета;

(б) Природу и обим коришћеног рада, као и основу за ту одлуку; и

(ц) Ревизијске поступке извршене од стране екстерног ревизора у циљу процене адекватности извршеног рада.

37. Ако екстерни ревизор користи директну помоћ интерних ревизора у раду на ревизији, екстерни ревизор у ревизијску документацију укључује:

(а) Процену постојања и значај претњи по објективност интерних ревизора и степен оспособљености интерних ревизора који су пружили директну помоћ:

(б) Основа за одлуке у вези са природом и обимом рада извршеног од стране интерних ревизора;

(ц) Ко је вршио преглед извршеног рада, датум и обим тог прегледа у складу са ISA 230;

(д) Писана сагласност добијена од овлашћеног представника ентитета и интерних ревизора у складу са параграфом 33 овог стандарда; и

(е) Радни папири припремљени од стране интерних ревизора који су пружили директну помоћ у ревизијском ангажовању.

\* \* \*

#### **Примена и остала објашњења**

##### **Дефиниција функције интерне ревизије** (видети параграфе 2, 14(а))

А1. Циљеви и делокруг функције интерне ревизије обично укључују активности на пружању уверавање и активности консултовања осмишљене у циљу процене и унапређења ефикасности процеса управљања ентитетом, управљања ризиком и интерне контроле као што су следеће:

##### *Активности које се односе на управљање*

- Функција интерне ревизије може оценити процес управљања у остварењу циљева везаних за етику и вредности, управљање перформансама, одговорност, саопштавање информација које се тичу изложености ризику и контрола у одговарајућим областима организације и успешну комуникацију између лица овлашћених за управљање, екстерних и интерних ревизора и руководства.

##### *Активности које се односе на управљање ризиком*

- Функција интерне ревизије може помоћи организацији кроз идентификовање и оцењивање значајних изложености ризику, доприносећи тако унапређењу система управљања ризиком и система контроле (укључујући ефикасност процеса финансијског извештавања).

##### *Активности које се односе на интерну контролу*

- Функцији интерне ревизије може бити додељена одговорност за преглед контрола, праћење њиховог функционисања и давање препорука за њихово унапређење. На тај начин, функција интерне ревизије пружа уверавање о контролама. На пример, функција интерне ревизије може да планира и врши тестирање или друге поступке с циљем пружања уверавања руководству и лицима овлашћеним за управљање у вези са осмишљавањем, имплементацијом и оперативном ефикасношћу интерних контрола, укључујући оне које су релевантне за ревизију.

- Испитивање финансијских и пословних информација. Функцији интерне ревизије може бити додељено да врши преглед метода коришћених за идентификовање, одмеравање, класификовање и извештавање финансијских и пословних информација и за посебна испитивања појединачних ставки, укључујући детаљне провере трансакција, салда и поступака.

- Преглед пословних активности. Функцији интерне ревизије може бити додељен преглед економичности, ефикасности и ефективности пословних активности, укључујући и нефинансијске активности ентитета.

- Преглед усклађености са законима и регулативом. Функцији интерне ревизије може бити додељено да изврши преглед усклађености са законима, регулативом и осталим екстерним захтевима, са политикама и упутствима руководства и другим интерним захтевима.

A2. Активности сличне онима које врши функција интерне ревизије могу да врше и другачије назване функције унутар ентитета. Неке или све активности функције интерне ревизије могу да се повере екстерним трећим странама које пружају релевантне услуге. Ни назив функције нити то да ли је врши ентитет или екстерна страна која пружа услуге нису једини фактори који одређују да ли екстерни ревизор може да користи резултате рада функције. Оно што је релевантно је природа тих активности; мера у којој статус функције унутар организације и релевантне политике и процедуре подржавају објективност интерних ревизора; компетентност; и систематичан и дисциплинован приступ који примењује функција. Референце у овом стандарду на рад функције интерне ревизије обухватају и релевантне активности других функција или трећих страна које пружају услуге које имају ове карактеристике.

A3. Поред тога, лица која су део ентитета и која имају пословне и руководеће дужности и одговорности које нису део функције интерне ревизије, најчешће се срећу са претњама по објективност које онемогућавају да се посматрају као део функције интерне ревизије за сврхе овог стандарда иако они могу да врше контролне активности које могу да се тестирају у складу са ISA 330. Из тог разлога, надзор контрола који врши „власник“ – руководилац не може да се сматра еквивалентним функцији интерне ревизије.

A4. Иако се циљеви функције интерне ревизије ентитета и екстерног ревизора разликују, функција може да врши ревизијске поступке који су слични поступцима које врши екстерни ревизор приликом ревизије финансијских извештаја. У таквом случају, екстерни ревизор може да користи функцију у сврхе ревизије на један или више наведених начина:

- За прибављање информација које су релевантне за процену ризика од материјално погрешног исказа услед грешке или криминалне радње. У том смислу, ISA 315 (ревидиран) захтева да екстерни ревизор стекне разумевање природе одговорности функције интерне ревизије, њеног статуса унутар организације и планираних или извршених активности, те да постави упите одговарајућим лицима која су део функције интерне ревизије (ако ентитет има такву функцију); или

- Ако не постоје законске или регулаторне забране или ограничења, екстерни ревизор, након адекватне процене, може да одлучи да користи резултате рада функције интерне ревизије током датог периода како би делимично заменио ревизијске доказе које директно прибавља екстерни ревизор.

Уз то, осим ако није забрањено или до одређене мере ограничено законом или регулативом, екстерни ревизор може да користи интерне ревизоре да врше ревизијске поступке под руководством, надзором и уз преглед екстерног ревизора (што се у овом стандарду назива „директна помоћ“).

### **Одређивање да ли, у којим областима и у ком степену користити резултате рада функције интерне ревизије**

*Процена функције интерне ревизије*

Објективност и компетентност (видети параграфе 15(а)-(б))

A5. Екстерни ревизор примењује професионално просуђивање приликом одређивања да ли рад функције интерне ревизије може да се користи у сврхе ревизије као и природе и обима у ком резултати рада функције интерне ревизије могу да се користе у датим околностима.

A6. Мера у којој статус функције интерне ревизије у организацији и релевантне политике и процедуре подржавају објективност интерних ревизора и ниво компетентности функције су од посебне важности за одређивање да ли да се користе резултати рада функције, и у случају позитивне одлуке, природу и обим коришћења резултата рада функције у складу са околностима.

A7. Објективност се односи на могућност вршења ових задатака без пристрасности, сукоба интереса или непримереног утицаја које утичу на професионално просуђивање. Фактори који могу да утичу на процену екстерног ревизора укључују следеће.

- Да ли статус функције интерне ревизије у организацији, укључујући овлашћења и одговорност функције, подржава могућност функционисања без пристрасности, сукоба интереса или негативног утицаја које утичу на професионално просуђивање. На пример, да ли функција интерне ревизије подноси извештаје лицима овлашћеним за управљање или лицу са адекватним

овлашћењима, или ако функција подноси извештаје руководству, да ли има директан приступ лицима овлашћеним за управљање.

- Да ли је функција интерне ревизије ослобођена евентуалних сукобљених одговорности, на пример, да ли има руководеће или пословне одговорности или обавезе које нису у склопу функције интерне ревизије.

- Да ли лица овлашћена за управљање надзиру доношење одлука у вези са запошљавањем лица која су део функције интерне ревизије, на пример, да ли одређују одговарајућу политику за обрачун накнада.

- Да ли постоје евентуална ограничења функције интерне ревизије која су постављена од стране руководства или лица овлашћених за управљање, на пример у саопштавању налаза функције интерне ревизије екстерном ревизору.

- Да ли су интерни ревизори чланови релевантних професионалних тела и да ли је то чланство условљено њиховом усклађеношћу са релевантним професионалним стандардима који се односе на објективност, или да ли њихове интерне политике имају исте циљеве.

A8. Компетентност функције интерне ревизије се односи на стицање и одржавање знања и вештина функције у целини на нивоу потребном да би се омогућило да се додељени задаци изводе ревносно и у складу са применљивим професионалним стандардима. Фактори који могу да утичу на доношење одлуке укључује следеће:

- Да ли функција интерне ревизије има адекватне и прикладне ресурсе у односу на величину ентитета и природу његовог пословања?

- Да ли су утврђене политике за запошљавање, обуку и додељивање интерних ревизора појединим ангажовањима интерне ревизије?

- Да ли интерни ревизори поседују адекватно техничко знање и компетентност у области ревизије. Релевантни критеријуми које екстерни ревизор може да размотри приликом прављења процене могу да укључе, на пример, да ли интерни ревизор поседује релевантно професионално знање и искуство.

- Да ли интерни ревизор поседује потребно знање које се односи на финансијско извештавање ентитета и применљиви оквир финансијског извештавања, те да ли функција интерне ревизије поседује неопходне вештине (на пример, познавање привредне гране) да би могла да врши рад који се односи на финансијске извештаје ентитета.

- Да ли су интерни ревизор чланови релевантних професионалних тела која их обавезују на усклађеност са релевантним професионалним стандардима укључујући континуирану професионалну едукацију.

A9. Објективност и компетентност могу континуирано да се посматрају. Што више статус функције интерне ревизије у организацији и релевантне политике и процедуре подржавају објективност интерних ревизора и што је већи ниво компетентности функције интерне ревизије, то је већа вероватноћа да ће екстерни ревизор користити резултате рада функције и у више области. Међутим, статус функције интерне ревизије у организацији и релевантне политике и процедуре које адекватно подржавају објективност интерних ревизора не могу да надоместе недостатак компетентности функције интерне ревизије. Исто тако, висок ниво компетентности функције интерне ревизије не може да надомести то што статус функције интерне ревизије у организацији и релевантне политике и процедуре адекватно не подржавају објективност интерних ревизора.

Примена систематичног и дисциплинованог приступа (видети параграф 15(ц))

A10. Примена систематичног и дисциплинованог приступа планирању, извођењу, надзору, прегледу и документовању активности одваја активност функције интерне ревизије од осталих контролних активности надзора које се врше унутар ентитета.

A11. Фактори који могу да утичу на екстерног ревизора приликом одређивања да ли функција интерне ревизије примењује систематичан и дисциплинован приступ укључују:

- Постојање, адекватност и коришћење документованих поступака или смерница интерне ревизије као што су процене ризика, програми рада, документација и извештавање, чија је природа и обим усклађена са величином ентитета и околностима у којима се он налази.

- Да ли функција интерне ревизије поседује адекватне политике и процедуре контроле квалитета, на пример, као што су политике и процедуре наведене у ISQC 1 које су применљиве на функцију интерне ревизије (као што су оне које се односе на руководство, људске ресурсе и перформансе ангажовања) или захтеве у погледу контроле квалитета у стандардима донетим од

стране релевантних професионалних тела за интерне ревизоре. Таква тела такође могу да донесу друге одговарајуће захтеве као што је вршење периодичних екстерних процена квалитета.

Околности када резултати рада функције интерне ревизије не могу да се користе (видети параграф 16)

A12. Процена екстерног ревизора да ли статус функције интерне ревизије у организацији и релевантне политике и процедуре адекватно подржавају објективност интерних ревизора, ниво компетентности функције интерне ревизије и да ли функција примењује систематичан и дисциплинован приступ може да укаже на то да су ризици који се односе на квалитет рада функције сувише значајни и да стога није прикладно да се неки резултати рада функције интерне ревизије користе као ревизијски докази.

A13. Разматрање фактора у параграфима A7, A8 и A11 овог стандарда, појединачно и у целини, је веома важно због тога што један засебан фактор често није довољан да би се донео закључак да рад функције интерне ревизије не може да се користи за сврхе ревизије. На пример, статус функције интерне ревизије у организацији је од великог значаја за процену претње објективности интерних ревизора. Ако функција интерне ревизије подноси извештаје руководству, то би се сматрало значајном претњом објективности функције интерне ревизије осим у случају да остали фактори као они што су описани и параграфу A7 овог стандарда у целини обезбеђују довољно заштите да ублаже претњу до прихватљивог нивоа.

A14. Поред тога, IESBA Етички кодекс, наводи да претња по основу самоконтроле настаје када екстерни ревизор прихвати ангажовање пружања услуге интерне ревизије клијенту ревизије, а резултати тих услуга се користе за спровођење екстерне ревизије. То је због могућности да ревизијски тим употреби резултате услуга интерне ревизије без адекватне процене тих резултата или примене истог нивоа професионалног скептицизма која би био примењен у случају обављања посла интерне ревизије од стране појединаца који нису чланови фирме. У IESBA Кодексу се дискутује о забранама које се примењују у одређеним околностима и о мерама заштите које могу да се примене да се претња ублажи до прихватљивог нивоа у другим околностима.

*Одређивање природе и обима рада функције интерне ревизије који може да се користи*

Фактори који утичу на одређивање природе и обима рада функције интерне ревизије који може да се користи (видети параграфе 17–19)

A15. Једном када је екстерни ревизор утврдио да рад интерне ревизије може да се користи за сврхе ревизије, прво што треба да размотри је да ли су планирана природа и обим рада функције интерне ревизије који је извршен или планиран, релевантни за општу ревизијску стратегију и план ревизије који је екстерни ревизор направио у складу са ISA 300.

A16. Примери рада функције интерне ревизије који екстерни ревизор може да користи укључују следеће:

- тестирање оперативне ефективности контрола,
- суштинске поступке који укључују ограничено просуђивање,
- посматрање пописа залиха,
- праћење трансакција кроз информациони систем који је релевантан за финансијско извештавање,
- тестирање усклађености са регулаторним захтевима,
- у појединим околностима, ревизија или преглед финансијских информација зависних ентитета које нису значајне компоненте групе (када то није у супротности са захтевима из ISA 600).

A17. На одређивање природе и обима рада функције интерне ревизије који може да се користи утиче ревизорова процена обима у ком статус функције интерне ревизије у организацији и релевантне политике и процедуре подржавају објективност интерних ревизора, ниво компетентности функције интерне ревизије из параграфа 18 овог стандарда. Уз то, обим просуђивања које је неопходно за планирање, извођење и процену таквог рада и процењени ризик материјално погрешног исказа на нивоу тврдње су информације које ревизор такође узима у обзир приликом тог одређивања. Такође, постоје околности у којима екстерни ревизор не може да користи рад функције интерне ревизије осим за сврхе ревизије које су описане у параграфу 16 овог стандарда.

Просуђивање у планирању и вршењу ревизијских поступака и процени резултата (видети параграфе 18(a), 30(a))



A18. Што је више просуђивања потребно у процесу планирања и извођења ревизијских поступака и процени ревизијских доказа, то екстерни ревизор мора да изврши више директних поступака у складу са параграфом 18 овог стандарда, зато што само коришћење резултата рада функције интерне ревизије не може да пружи екстерном ревизору довољно адекватних ревизијских доказа.

A19. Пошто екстерни ревизор има искључиву одговорност за изражено ревизијско мишљење, екстерни ревизор мора да врши значајна просуђивања у ревизијском ангажовању у складу са параграфом 18. Значајно просуђивање укључује следеће:

- Процену ризика од материјално значајног погрешног исказа.
- Процену довољности извршених тестирања.
- Процену прикладности коришћења претпоставке сталности пословања од стране руководства.
- Процену значајних рачуноводствених процена, и
- Процену адекватности обелодањивања у финансијским извештајима и осталих питања која утичу на извештај ревизора.

Процена ризика од материјално погрешног исказа (видети параграф 18(б))

A20. За одређени рачуноводствени салдо, класу трансакција или обелодањивање, што је већи процењени ризик од материјално погрешног исказа на нивоу тврдње, то је потребно више просуђивања у планирању и вршењу ревизијских поступака и процени добијених резултата. У таквим околностима, екстерни ревизор ће морати да врши више директних поступака у складу са параграфом 18 овог стандарда и у складу са тим, мање ће користити рад функције интерне ревизије за прибављање довољно адекватних ревизијских доказа. Даље, као што је објашњено у ISA 200, што је већи процењени ризик од материјално погрешног исказа, то ће убедљивији морати да буду докази који се захтевају од екстерног ревизора, те ће екстерни ревизор морати да врши више директних поступака.

A21. Као што је објашњено у ISA 315 (ревидиран), значајни ризици захтевају посебна ревизијска разматрања, због чега ће могућност екстерног ревизора да користи рад функције интерне ревизије у вези са значајним ризицима бити ограничена на поступке који укључују ограничено просуђивање. Уз то, када је ризик од материјално погрешног исказа другачији од ниског, коришћење само резултата рада функције интерне ревизије вероватно неће бити довољно да се ревизијски ризик сведе на прихватљиво низак ниво и да се елиминише потреба за директним вршењем тестова од стране екстерног ревизора.

A22. Вршење поступака у складу са овим стандардом може да наведе екстерног ревизора да поново размотри своју процену ризика од материјално погрешног исказа. То може да утиче на одлуку екстерног ревизора да ли да користи резултате рада функције интерне ревизије и да ли је неопходна даља примена овог стандарда.

Комуникација са лицима која су овлашћена за управљање (видети параграф 20)

A23. У складу са ISA 260 (ревидиран), од екстерног ревизора се захтева да лицима која су овлашћена за управљање саопшти сумарни приказ планираног делокруга и времена потребног за ревизију. Планирано коришћење рада функције интерне ревизије је интегрални део укупне ревизијске стратегије екстерног ревизора и због тога је релевантно за лица која су овлашћена за управљање да би разумели предложени ревизијски приступ.

#### **Коришћење резултата рада функције интерне ревизије**

*Дискусија и координација са функцијом интерне ревизије (видети параграф 21)*

A24. Приликом дискутовања са функцијом интерне ревизије о планираном коришћењу резултата њиховог рада као основе за координацију респективних активности, може бити корисно да се обрати пажња на следеће елементе:

- Време извршавања таквог рада;
- Природу извршеног рада;
- Обухват ревизије;
- Материјални значај за финансијске извештаје у целини (и, када је то применљиво, ниво или нивое материјалног значаја за одређене класе трансакција, салда рачуна или обелодањивања) и материјалност перформанси;
- Предложене методе за избор ставки;

- Документација о обављеном послу; и
- Поступке прегледа и извештавања.

A25. Координација између екстерног ревизора и интерних ревизора може бити најуспешнија када:

- Се састанци одржавају у одговарајућим размацама током читавог периода;
- Екстерни ревизор информисе функцију интерне ревизије о свим значајним питањима која могу утицати на ту функцију;
- Се екстерни ревизор обавештава релевантним извештајима интерне ревизије и може да им приступи; када се информисе о свим значајним питањима која запазе интерни ревизори и када таква питања могу да утичу на ангажовање екстерног ревизора.

A26. ISA 200 се бави значајем планирања ревизије и њеног извођења са професионалним скептицизмом, укључујући усмеравање пажње на информације које могу да доведу у питање поузданост документације и одговора на упите који се користе као ревизијски докази. У складу са тим, комуникација са функцијом интерне ревизије током ангажовања може да пружи прилику интерним ревизорима да скрену пажњу екстерним ревизорима на питања која могу да утичу на рад екстерног ревизора. Екстерни ревизор тада може да размотри те информације приликом идентификације и процене ризика од материјално погрешног исказа. Поред тога, ако те информације указују на већи ризик од материјално погрешног исказа у финансијским извештајима или на било какву стварну, могућу или наводну криминалну радњу, екстерни ревизор може то да размотри приликом идентификације ризика од материјално погрешног исказа услед криминалне радње у складу са ISA 240.

*Поступци којима се одређује адекватност рада функције интерне ревизије (видети параграфе 23–24)*

A27. Ревизијски поступци које врши екстерни ревизор на налазима функције интерне ревизије у целини коју екстерни ревизор планира да користи обезбеђују основу за процену укупног квалитета рада функције и објективности са којом је тај рад извршен.

A28. Поступци које екстерни ревизор може да користи за процену квалитета извршеног рада и закључака донетих од стране функције интерне ревизије, уз поновно извођење у складу са параграфом 22, укључују следеће:

- Постављање упита одговарајућим лицима која су део функције интерне ревизије.
- Посматрање поступака које врши функција интерне ревизије.
- Преглед програма рада и радних папира функције интерне ревизије.

A29. Што је виши ниво неопходног просуђивања, то је већи процењени ризик од материјално погрешног исказа, што је нижи статус функције интерне ревизије у организацији и што мање релевантне политике и процедуре адекватно подржавају објективност интерних ревизора, или што је нижи ниво компетентности функције интерне ревизије, то је неопходно више ревизијских поступака извршених од стране екстерног ревизора над целокупним извршеним радом функције интерне ревизије да би могла да се подржи одлука да се користи рад функције за добијање довољно адекватних доказа на којима ће се заснивати ревизијско мишљење.

*Поновно извођење (видети параграф 24)*

A30. За сврхе овог стандарда, поновно извођење укључује независно извођење поступака од стране екстерног ревизора у циљу тестирања закључака до којих је дошла функција интерне ревизије. Овај циљ може да се постигне испитивањем ставки које је већ испитала функција интерне ревизије, или ако то није могуће, исти циљ може да се постигне испитивањем сличних ставки које нису испитане од стране функције интерне ревизије. Поновним извођењем обезбеђују се убедљиви докази у вези са адекватношћу рада функције интерне ревизије у поређењу са осталим поступцима које екстерни ревизор може да врши у складу са параграфом А28. Иако није неопходно да екстерни ревизор врши поновно извођење у свим областима рада функције интерне ревизије који се користи, неопходно је поновно извођење на целокупном раду функције интерне ревизије у целини који ревизор планира да користи у складу са параграфом 24. Екстерни ревизор ће највероватније да фокусира своје поновно извођење на оне области за које је функција интерне ревизије примењивала више просуђивања у планирању, извођењу и вредновању резултата ревизијских поступака и за области са вишим ризиком од материјално погрешног исказа.

**Одређивање да ли, у којим областима и до које мере може да се користи директна помоћ интерних ревизора**

*Одређивање да ли може да се користи директна помоћ интерних ревизора за сврхе ревизије (видети параграфе 5, 26–28)*

A31. У правним системима где је екстерном ревизору забрањено законом или регулативом да користи директну помоћ интерних ревизора, релевантно је да ревизори групе размотре да ли се забрана односи и на ревизоре компоненти и, ако је тако, да то саопшти ревизорима компоненти.

A32. Као што је наведено у параграфу А7 овог стандарда, објективност се односи на способност вршења рада на ангажовању не дозвољавајући да пристрасност, сукоб интереса или утицај других утичу на професионално просуђивање. Приликом процене постојања и значаја претњи по објективност интерног ревизора могу бити релевантни следећи фактори:

- Мера у којој организациони статус функције интерне ревизије и релевантне политике и процедуре подржавају објективност интерних ревизора.
- Породичне и личне везе са појединцима који раде или су одговорни за аспект пословања ентитета на који се односи рад који ревизор врши.
- Повезаност са одсеком или одељењем ентитета на који се односи рад који ревизор врши.
- Значајан финансијски интерес у ентитету осим интереса који се односи на накнаде под условима који су доследни условима који су применљиви на остале запослене на сличном нивоу.

Материјали које објављују релевантна професионална тела за интерне ревизоре могу да пруже додатне корисне смернице.

A33. Могу постојати одређене околности у којима је значај претњи по објективност интерног ревизора толики да не постоје безбедносне мере којима би могле да се сведу на прихватљив ниво. На пример, због тога што на адекватност безбедносних мера утиче значај рада у контексту ревизије, параграф 30 (а) и (б) забрањује коришћење директне помоћи интерног ревизора у вези са вршењем поступака који укључују значајна просуђивања у ревизији или који се односе на више процењене ризике од материјално погрешних исказа када су неопходна просуђивања приликом вршења релевантних ревизијских поступака или процењивања прикупљених ревизијских доказа више него ограничена. То је такође случај када се приликом вршења рада ствара претња по основу самоконтроле, због чега је интерном ревизору забрањено да врши поступке у околностима описаним у параграфу 30(ц) и (д).

A34. Код процене нивоа оспособљености интерног ревизора може да буде релевантан велики број фактора из параграфа А8 овог стандарда, примењен у контексту појединачних интерних ревизора и рада који им је додељен.

*Одређивање природе и обима рада који може да се додели интерним ревизорима који пружају директну помоћ (видети параграфе 29–31)*

A35. Параграфи А15–А22 овог стандарда садрже релевантне смернице за одређивање природе и обима рада који може да буде додељен интерним ревизорима.

A36. Приликом одређивања природе рада који може да се додели интерним ревизорима, екстерни ревизор пажљиво ограничава тај рад на оне области које су прикладне за доделу. Примери активности и задатака које не би биле прикладне да се за њих користи директна помоћ интерних ревизора укључују следеће:

- Дискусија о ризику криминалних радњи. Међутим, екстерни ревизори могу да постављају упите интерним ревизорима о ризику криминалних радњи у организацији у складу са ISA 315 (Ревидиран).
- Одређивање ненајављених ревизијских поступака као што је наведено у ISA 240.

A37. Слично томе, пошто у складу са ISA 505, од екстерног ревизора се захтева да одржава контролу над прибављањем екстерних потврда и да процени резултате поступака који укључују захтеве за екстерним потврдама, не би било прикладно да се ове одговорности додељују интерним ревизорима. Међутим, интерни ревизори могу да помажу у прикупљању информација које су неопходне екстерном ревизору да би могао да одреди изузетке у одговорима на затражене потврде.

A38. Степен просуђивања који је укључен у ризик од материјално погрешног исказа је такође релевантан приликом одређивања рада који може да се додели интерним ревизорима који пружају директну помоћ. На пример, у околностима када је процењивање вредности потраживања оцењено као област високог ризика, екстерни ревизор може да додели проверу тачности старосне структуре интерном ревизору који пружа директну помоћ. Међутим, због тога што би процена резервисања извршеног на основу старосне структуре могла да укључи више од ограниченог просуђивања, не би било прикладно да се тај поступак додели интерном ревизору који пружа директну помоћ.

A39. Без обзира на руководство, надзор и преглед од стране екстерног ревизора, претерано коришћење директне помоћи интерних ревизора може да утиче на перцепцију независности екстерног ангажовања на ревизији.

**Коришћење директне помоћи интерних ревизора** (видети параграф 34)

A40. Пошто појединци који су део функције интерне ревизије нису независни у односу на ентитет што се захтева од екстерног ревизора када изражава мишљење о финансијским извештајима, екстерни ревизор ће морати на другачији начин и у већој мери да руководи, врши надзор и преглед рада извршеног од стране интерног ревизора који пружа директну помоћ него у случају да су тај рад вршили чланови тима који ради на ангажовању.

A41. Када руководи радом интерних ревизора, екстерни ревизор може, на пример, да подсети интерне ревизоре да га обавесте о свим питањима у вези са рачуноводством и ревизијом која су идентификована током ревизије. Приликом прегледа рада извршеног од стране интерних ревизора, разматрања екстерног ревизора укључују довољност и адекватност доказа у датим околностима, као и то да ли поткрепљују донете закључке.

-----

*ISA 315 (ревидиран), Идентификовање и процена ризика материјално погрешних исказа путем разумевања ентитета и његовог окружења*

*ISA 200 Општи циљеви независног ревизора и спровођење ревизије у складу са међународним стандардима ревизије, параграф A57*

*ISA 315 (ревидиран), параграф A120*

*Видети параграфе 15–25.*

*ISA 330, Ревизорски одговор на процењене ризике*

*ISA 200, параграф 14.*

*ISA 260 (ревидиран), Комуникација са лицима овлашћеним за управљање, параграф 15*

*Видети параграф 18*

*ISA 260 (ревидиран), параграф 15*

*ISA 220, Контрола квалитета ревизије финансијских извештаја*

*ISA 230, Ревизијска документација*

*Видети параграф 10.*

*ISA 315 (ревидиран), параграф 6(a)*

*Видети параграфе 15–25.*

*Видети параграфе 26–35.*

*Међународни стандард контроле квалитета (ISQC) 1, Контрола квалитета фирми које врше ревизију, преглед финансијских информација, друга ангажовања на основу којих се пружа уверавање и сродне услуге*

*Међународни одбор етичких стандарда за рачуновође (IESBA), Етички кодекс за професионалне рачуновође, Одељак 290.194*

*IESBA Етички кодекс, Одељак 290.190–290.195*

*ISA 300, Планирање ревизије финансијских извештаја*

*ISA 600, Специјална разматрања – ревизије финансијских извештаја групе (укључујући рад ревизора компоненте)*

*ISA 200, параграф A31*

*ISA 315 (ревидиран), параграф 4(e)*

*ISA 260 (ревидиран), параграф 15*

*ISA 200, параграфи 15 и A20*

*ISA 315 (ревидиран), параграф A120*

*ISA 315, (ревидиран), параграф A11 у вези са ISA 240, Одговорност ревизора за разматрање криминалних радњи у ревизији финансијских извештаја.*

*ISA 600, параграф 40(б)*

*Видети параграф A7.*

*ISA 315 (ревидиран), параграф 6(a)*

*ISA 505, Екстерне потврде, параграфи 7 и 16.*

**МЕЂУНАРОДНИ СТАНДАРД РЕВИЗИЈЕ 620**  
**КОРИШЋЕЊЕ РЕЗУЛТАТА РАДА**  
**СТРУЧЊАКА АНГАЖОВАНОГ ОД СТРАНЕ РЕВИЗОРА**  
(Стандард важи за ревизије финансијских извештаја  
за периоде који почињу 15. децембра, 2009. године или касније)

**САДРЖАЈ**

*Параграф*

**Увод**

Делокруг овог ISA 1–2

Одговорност ревизора за ревизијско мишљење 3

Датум ступања на снагу 4

**Циљеви 5**

**Дефиниције 6**

**Захтеви**

Утврђивање потребе за стручњаком 7

Врста, време и обим ревизијских поступака 8

Компетентност, способности и објективност стручњака 9

Стицање разумевања о области стручности стручњака 10

Договор са стручњаком 11

Оцена адекватности рада стручњака 12–13

Позивање на рад стручњака у извештају ревизора 14–15

**Примена и остала објашњења**

Дефиниција стручњака А1–А3

Утврђивање потребе за стручњаком А4–А9

Врста, време и обим ревизијских поступака А10–А13

Компетентност, способности  
и објективност стручњака А14–А20

Стицање разумевања о области  
стручности стручњака А21–А22

Договор са стручњаком А23–А31

Оцена адекватности рада стручњака А32–А40

Позивање на рад стручњака у извештају ревизора А41–А42

Прилог: Разматрања у вези договора између ревизора и екстерног стручњака

Међународни стандард ревизије (ISA) 620, *Коришћење рада стручњака ангажованог од стране ревизора* треба тумачити у контексту ISA 200, *Општи циљеви независног ревизора и спровођење ревизије у складу са међународним стандардима ревизије*.

**Увод**

**Делокруг овог ISA**

1. Овај међународни стандард ревизије (ISA) бави се одговорностима ревизора које се тичу рада појединца или организације у области стручности различитој од рачуноводства и ревизије, када се резултати тог рада користе да би ревизор прибавио довољно адекватних ревизијских доказа.

2. Овај стандард се не бави:

(а) Ситуацијама када тим који ради на ангажовању садржи члана, или консултује појединца или организацију, који поседују стручност у одређеној специјализованој области рачуноводства или ревизије, што је обрађено у ISA 220; или

(б) Када ревизор користи рад појединца или организације који поседују стручност у области различитој од рачуноводства или ревизије а чији рад у датој области користи ентитет како би лакше припремио финансијске извештаје (стручњак руководства), што је обрађено у ISA 500.

### **Одговорност ревизора за ревизијско мишљење**

3. Ревизор има искључиву одговорност за исказано ревизијско мишљење и та одговорност се не умањује тиме што ревизор користи рад стручњака кога је ангажовао. Штавише, уколико ревизор који користи рад стручњака у складу са овим стандардом закључи да је рад тог стручњака прикладан за дату сврху, ревизор може да прихвати налазе или закључке које је извео стручњак у датој области као одговарајући ревизијски доказ.

### **Датум ступања на снагу**

4. Овај стандард важи за ревизије финансијских извештаја за периоде који почињу 15. децембра, 2009. године или касније.

### **Циљеви**

5. Циљеви ревизора су:

- (а) Да одреди да ли ће користити рад стручњака; и
- (б) Уколико ће користити рад стручњака да одреди да ли је адекватан за потребе ревизора.

### **Дефиниције**

6. За сврхе ISA наведени појмови имају следећа значења:

(а) Стручњак ангажован од стране ревизора – Појединац или организација који поседују стручност у области различитој од рачуноводства или ревизије а, чији рад у датој области користи ревизор како би прибавио довољно адекватних ревизијских доказа. Стручњак ангажован од стране ревизора може бити или интерни стручњак (који је у фирми или мрежи глобално повезаних фирми у својству партнера или запосленог, укључујући и запослење на одређено време) или екстерни стручњак.

(б) Стручност – Вештине, знања и искуство у одређеној области.

(ц) Стручњак руководства – Појединац или организација која поседује стручност у области различитој од рачуноводства или ревизије а, чији рад у датој области користи ентитет ради припреме финансијских извештаја.

### **Захтеви**

#### **Утврђивање потребе за стручњаком**

7. Уколико је за прибављање довољно адекватних ревизијских доказа неопходна стручност у некој области различитој од рачуноводства и ревизије, ревизор треба да утврди да ли постоји потреба за коришћењем рада стручњака. (видети параграф А10)

#### **Врста, време и обим ревизијских поступака**

8. Врста, време и обим ревизијских поступака у вези са захтевима из параграфа 9–13 овог стандарда варирају у зависности од околности. Приликом одређивања врсте, времена и обима таквих поступака, ревизор треба да размотри питања која укључују: (видети параграф А10)

- (а) Природу предметног питања на које се односи рад стручњака;
- (б) Ризик материјално погрешног исказа у предметном питању на које се односи рад стручњака;
- (ц) Значај рада стручњака за ревизију;
- (д) Ревизорово разумевање и његово познавање претходног рада датог стручњака; и
- (е) Да ли тај стручњак подлеже политикама и процедурама контроле квалитета у фирми ревизора. (видети параграфе А11–А13)

#### **Компетентност, способности и објективност стручњака**

9. Ревизор треба да процени да ли стручњак поседује неопходну компетентност, способности и објективност које одговарају потребама ревизора. У случају када ревизор ангажује екстерног стручњака, процена објективности треба да обухвати испитивање које се тиче интереса или односа који могу да представљају претњу по објективност стручњака. (видети параграфе А14–А20)

#### **СТИЦАЊЕ РАЗУМЕВАЊА О ОБЛАСТИ СТРУЧНОСТИ СТРУЧЊАКА**

10. Ревизор треба да стекне довољно разумевање о области стручности стручњака како би могао да:

- (а) Одреди врсту, обим и циљеве рада стручњака који одговарају потребама ревизије; и
- (б) Оцени адекватност тог рада за потребе ревизије.

### **Договор са стручњаком**

11. Ревизор треба да се договори са стручњаком, у писаној форми када је то прикладно, о следећим питањима: (видети параграфе А23–А26)

(а) О врсти, обиму и циљевима рада стручњака; (видети параграф А27)

(б) О улогама и одговорностима ревизора и датог стручњака; (видети параграфе А28–А29)

(ц) О врсти, времену и нивоу комуникације између ревизора и стручњака, укључујући и било који облик извештаја који дати стручњак треба да достави; и (видети параграф А30)

(д) О потреби да стручњак испуњава захтеве који се тичу поверљивости. (видети параграф А31)

#### **Оцена адекватности рада стручњака**

12. Ревизор треба да оцени да ли рад стручњака одговара потребама ревизије укључујући: (видети параграф А32)

(а) Релевантност и основаност налаза или закључака стручњака као и њихову доследност са осталим ревизијским доказима; (видети параграфе А33–А34).

(б) Уколико рад стручњака укључује коришћење значајних претпоставки и метода, потребно је оценити релевантност и основаност тих претпоставки и метода у датим околностима; и (видети параграфе А35–А37).

(ц) Уколико рад стручњака укључује коришћење изворних података који су значајни за рад стручњака, потребно је оценити релевантност, потпуност и тачност таквих изворних података. (видети параграфе А38–А39).

13. Уколико ревизор утврди да рад стручњака не одговара потребама ревизије, ревизор треба да: (видети параграф А40)

(а) Се договори са стручњаком о врсти и обиму будућег рада који стручњак треба да обави; или

(б) Изврши додатне ревизијске поступке које одговарају датим околностима.

#### **Позивање на рад стручњака у извештају ревизора**

14. Ревизор се неће позивати на резултате рада стручњака у ревизијском извештају који садржи немодификовано мишљење осим уколико се то захтева законом или регулативом. Уколико је позивање на рад стручњака прописано законом или регулативом, ревизор треба у свом извештају да наведе да такво позивање не умањује одговорност ревизора за исказано ревизијско мишљење. (видети параграф А41)

15. Уколико се ревизор у свом извештају позове на резултате рада стручњака због тога што је такво позивање релевантно за разумевање модификованог ревизијског мишљења, ревизор треба да у свом извештају наведе да такво позивање не умањује одговорност ревизора за исказано мишљење. (видети параграф А42)

\* \* \*

#### **Примена и остала објашњења**

##### **Дефиниција стручњака** (видети параграф 6(а))

А1. Стручност у области различитој од рачуноводства или ревизије може подразумевати и стручност у вези са питањима као што су:

- процене сложених финансијских инструмената, земљишта и грађевина, машина и постројења, драгог камења, уметничких дела, антиквитета, нематеријалне имовине, стечене имовине и обавеза преузетих по основу пословних комбинација као и имовине чија је вредност умањена.

- Актуарски обрачуни обавеза у вези са уговорима о осигурању или плановима бенефиција запослених.

- Процене резерви нафте и гаса.

- Процене обавеза у вези са животном средином и трошкови рашчишћавања локалитета.

- Тумачења уговора, закона и регулатива.

- Анализе сложених или неуобичајених питања у вези са усклађеношћу са пореским захтевима.

А2. У многим случајевима разликовање стручности у области рачуноводства или ревизије и стручности у некој другој области је једноставно чак и када подразумева одређену

специјализовану област рачуноводства или ревизије. На пример, појединца који је стручан у примени метода рачуноводственог обухватања одложеног пореза на добитак је лако разликовати у односу на стручњака за пореске законе. Први појединац према овом стандарду не представља стручњака јер он поседује стручност везану за рачуноводство; ипак, други појединац представља стручњака по овом стандарду јер подразумева правно знање. Сличне разлике се такође могу направити и у осталим областима, на пример између стручности везане за методе рачуноводственог обухватања финансијских инструмената и стручности везане за сложена моделирања за потребе вредновања финансијских инструмената. Ипак, у одређеним случајевима, а нарочито оним који укључују новију област рачуноводствене или ревизијске стручности, разликовање између специјализованих области рачуноводства или ревизије и стручности у другој области је питање професионалног расуђивања. Правила везана за професију и стандарде који се примењују у вези са захтевом за образовањем и компетентношћу рачуновођа и ревизора може помоћи ревизору у таквом расуђивању.

A3. Неопходно је применити расуђивање када се разматра колико на захтеве овог стандарда утиче чињеница да стручњак може бити појединац или организација. На пример, приликом оцењивања компетентности, способности и објективности стручњака, стручњак може бити организација са којом је ревизор претходно сарађивао с тим што ревизор нема ранија искуства са стручњаком кога за дато ангажовање именује та организација; случај може бити и обрнут, то јест, ревизор може бити упознат са радом појединачног стручњака али не и са организацијом у којој је тај стручњак запослен. У оба случаја, за доношење оцене од стране ревизора релевантан значај имају и лична обележја појединца и управљачка обележја организације, (попут система контроле квалитета који примењује организација).

#### **Утврђивање потребе за стручњаком (видети параграф 7)**

A4. Стручњак може бити потребан да би помогао ревизору у следећем:

- У прибављању информација о ентитету и његовом окружењу, укључујући и његову интерну контролу.
- У идентификовању и процени ризика материјално погрешног исказа.
- У одређивању и спровођењу општих одговора на процењене ризике на нивоу финансијских извештаја.
- У осмишљавању и спровођењу даљих ревизијских поступака који представљају одговор на процењене ризике на нивоу тврдње, који се састоје од тестова контрола или суштинских поступака.
- У процени довољности и адекватности ревизијских доказа прибављених за потребе формирања мишљења о финансијским извештајима.

A5. Ризици материјално погрешних исказивања могу се повећати када је руководству за припрему финансијских извештаја потребна стручност у пољу различитом од рачуноводства или ревизије, јер ти ризици могу да укажу на извесне сложености или на недовољна знања којим располаже руководство у датој области стручности. Уколико приликом припреме финансијских извештаја, руководство не располаже неопходном стручношћу, онда се за обраду таквих ризика може користити стручњак руководства. Релевантне контроле, укључујући и контроле које надгледају рад стручњака руководства уколико постоје, такође могу довести до смањења ризика материјално погрешног исказа.

A6. Уколико припрема финансијских извештаја подразумева коришћење стручности из области различите од рачуноводства или ревизије, ревизор који је стручњак у области рачуноводства и ревизије можда не поседује неопходну стручност за ревизију финансијских извештаја. Од партнера на ангажовању се тражи да се увери да и тим који ради на ангажовању и било који стручњак који је ангажован, а који није у саставу тима који ради на ангажовању, поседују одговарајуће компетенције и способности да изврше ревизијско ангажовање. Даље, од ревизора се тражи да утврди врсту, време и ниво ресурса потребних за извршење датог ангажовања. Одлука ревизора о томе да ли да користи рад стручњака и када и у ком степену, помаже ревизору у испуњавању ових захтева. Са напредовањем ревизије или са променом околности ревизор ће можда ревидирати претходно донете одлуке у вези са коришћењем рада стручњака.

A7. Ревизор који није стручњак у релевантној области различитој од рачуноводства или ревизије може исто тако да стекне разумевање о тој области како би извршио ревизију без помоћи стручњака. Ово разумевање се може стећи кроз:

- Искуство у ревизији ентитета који захтевају такву стручност у припреми својих финансијских извештаја.



- Образовање или професионални развој у одређеној области. То може укључивати формалне курсеве или разговоре са појединцима који поседују стручност у одређеној области у циљу јачања ревизорових способности да се бави питањима у датој области. Такви разговори се разликују од консултација са стручњаком у вези одређених околности током ангажовања када се стручњаку износе све релевантне чињенице које ће му омогућити да донесе меродавно мишљење о одређеном питању.

- Разговори са ревизорима који су обавили слична ангажовања.

A8. Међутим, у осталим случајевима ревизор може да одреди да је неопходно или да има опцију да користи стручњака који би му помогао у прибављању довољно адекватних ревизијских доказа. Разматрања приликом одлучивања да ли користити рад стручњака могу да укључују следећа питања:

- Да ли је руководство користило стручњака у припреми финансијских извештаја (погледати параграф A9).

- Врста и значај одређеног предметног питања, укључујући њену сложеност.

- Ризици материјално погрешног исказа у вези са одређеним питањем.

- Очекивана врста поступака као одговор на идентификоване ризике, укључујући; ревизорово знање и искуство у вези са радом стручњака у погледу датог предметног питања; и расположивост алтернативних извора ревизијских доказа.

A9. Када руководство користи стручњака за припрему финансијских извештаја, одлука ревизора о томе да ли да користи стручњака може бити под утицајем следећих фактора:

- Врста, обим и циљеви рада стручњака ангажованог од стране руководства.

- Да ли је стручњак руководства запослен од стране ентитета или је лице ангажовано да пружи релевантне услуге.

- Степен у коме руководство може да врши контролу или утицај над радом стручњака руководства.

- Компетентност и способности стручњака руководства.

- Да ли стручњак руководства подлеже захтевима везаним за стандарде техничких перформанси или професионалним или другим захтевима у привредној грани

- Било које контроле унутар ентитета над радом стручњака руководства.

ISA 500 укључује захтеве и смернице о ефекту компетентности, способности и објективности стручњака руководства на поузданост ревизијског доказа.

**Врста, време и обим ревизијских поступака** (видети параграф 8)

A10. Врста, време и обим ревизијских поступака који се односе на захтеве изнете у параграфима 9–13 овог стандарда варирају у зависности од околности. Примера ради, следећи фактори могу указати на потребу за различитим или обимнијим поступцима него што би иначе био случај:

- Рад стручњака се односи на значајно питање које захтева субјективно и комплексно расуђивање.

- Ревизор није претходно користио рад стручњака па не поседује претходна сазнања о компетентности, способностима и објективности стручњака.

- Стручњак спроводи поступке који су саставни део ревизије уместо да буде консултован да пружи савет о појединачним питањима.

- Ангажовани стручњак је екстерни стручњак па самим тим не подлеже политикама и процедурама контроле квалитета у фирми.

*Политике и процедуре контроле квалитета у фирми ревизора* (видети параграф 8(е))

A11. Интерни стручњак ангажован од стране ревизора може бити партнер или запослено лице, укључујући и лице запослено на одређено време у фирми ревизора и стога такво лице подлеже политикама и процедурама контроле квалитета те фирме у складу са ISQC 1 или националним захтевима који су најмање једнако захтевни. Алтернативно, интерни стручњак може бити партнер или запослено лице укључујући и лице запослено на одређено време у мрежи глобално повезаних фирми које могу да деле заједничке политике и поступке са фирмом ревизора.

A12. Екстерни стручњак ангажован од стране ревизора није члан тима који ради на ангажовању и не подлеже политикама и процедурама контроле квалитета у складу са ISQC 1. Међутим, у неким правним системима закони или регулатива могу захтевати да се екстерни стручњак третира као члан тима који ради на ангажовању па тако он подлеже релевантним етичким захтевима, укључујући и оне који се односе на независност и остале професионалне захтеве утврђене тим законом или регулативом.

A13. Тим који ради на ангажовању има право да се ослони на систем контроле квалитета у фирми, осим уколико информације добијене из фирме или од друге стране не налажу другачије. Степен поуздања зависи од околности што може утицати на врсту, време и обим ревизијских поступака у односу на питања као што су:

- Компетентност и способности базиране на програмима регрутовања и обуке.
- Објективност. Интерни стручњаци подлежу релевантним етичким захтевима укључујући и оне који се односе на независност.
- Процена ревизора о адекватности рада стручњака. На пример, програми обуке у фирми могу интерним стручњацима да обезбеде одговарајуће разумевање по питању међусобних односа њихове стручности са процесом ревизије. Ослањање на такву обуку и остале процесе у фирми попут протокола који дефинишу рад интерних стручњака може утицати на врсту, време и обим ревизијских поступака који се тичу оцењивања адекватности рада стручњака.
- Поштовање регулаторних и правних захтева кроз процес надзора.
- Договор са стручњаком.

Такво ослањање не умањује одговорност ревизора по питању испуњавања захтева овог стандарда.

**Компетентност, способности и објективност стручњака** (видети параграф 9)

A14. Компетентност, способности и објективност стручњака су фактори који значајно утичу на то да ли рад стручњака одговара потребама ревизора. Компетентност се односи на природу и степен стручности стручњака. Способности се односе на могућност стручњака да примени своју компетентност у околностима ангажовања. Фактори који утичу на способност могу да укључују, на пример, географску локацију и расположивост времена и ресурса. Објективност се односи на могуће ефекте које предрасуде, сукоб интереса или утицај других страна могу имати на професионално и пословно расуђивање стручњака.

A15. Информације у вези са компетентношћу, способношћу и објективношћу стручњака могу потећи из различитих извора, као што су:

- Лично искуство у претходном раду са стручњаком.
- Разговор са стручњаком.
- Разговор са осталим ревизорима или осталим лицима која су упозната са радом стручњака.
- Сазнања о квалификацијама стручњака, његовом чланству у некој од професионалних организација, лиценцама за рад и другим облицима екстерног признавања.
- Објављени радови или књиге које је написао тај стручњак.
- Политика и процедуре контроле квалитета у фирми ревизора (погледати параграфе A11–A13).

A16. Питања која су релевантна за оцењивање компетентности, способности и објективности стручњака подразумевају и да ли рад стручњака подлеже стандардима техничких перформанси, професионалним захтевима или захтевима привредне гране, на пример, етички стандарди и остали захтеви у вези чланства у професионалној организацији или привредном удружењу, стандарди за акредитацију или лиценцирање, или захтеви које намећу закон или регулатива.

A17. Остала питања која могу да буду релевантна:

- Колико је компетентност стручњака релевантна за питања за која ће се користити његов стручни рад, укључујући и било коју област специјализације у области стручњака. На пример, одређени актуар се може специјализовати за осигурање имовине и осигурање од последица несрећног случаја али његова стручност може бити ограничена када је реч о обрачунавању пензија.

- Каква је компетентност стручњака по питању релевантних рачуноводствених и ревизијских захтева, на пример, знања о претпоставкама и методама, укључујући и моделе, тамо где је то применљиво, који су у складу са применљивим оквиром финансијског извештавања.

- Да ли неочекивани догађаји, промене услова или ревизијски доказ добијен на основу резултата ревизијских поступака указују на потребу да се током процеса ревизије поново размотри почетна процена компетентности, способности и објективности стручњака.

A18. Објективност може бити угрожена услед више околности, на пример, претње по основу личног интереса, претње по основу заступања, претње по основу присности, претње по основу самоконтроле и по основу застрашивања. Мере заштите могу да елиминишу или да умање такве претње а њих могу да креирају спољне структуре (на пример, професија стручњака, законодавство или регулатива) или радно окружење стручњака (на пример, политике и процедуре контроле квалитета). Оне такође могу бити мере заштите које су специфичне за ревизијско ангажовање.

A19. Евалуација значаја претњи по објективност и потреба за мерама заштите зависе од улоге стручњака и значаја његовог рада за ревизију. Постоје одређене околности у којима заштитне мере не могу да доведу претње до прихватљивог нивоа, на пример, уколико је предложени стручњак појединац који је имао важну улогу у припреми информација чија се ревизија врши, то јест, уколико је ревизоров стручњака претходно био ангажован од стране руководства.

A20. Приликом оцењивања објективности стручњака, од значаја може бити следеће:

(а) Испитати ентитет о било каквим познатим интересима или односима које тај ентитет има са екстерним стручњаком а који могу утицати на објективност тог стручњака.

(б) Размотрити са стручњаком примену евентуалних заштитних мера укључујући и евентуалне професионалне захтеве који важе за тог стручњака; и оценити да ли такве заштитне мере на одговарајући начин могу довести претње на прихватљив ниво. Интереси и односи са стручњаком који су значајни за разматрање су:

- Финансијски интереси,
- Пословни и лични односи.
- Пружање осталих услуга од стране стручњака, или организације уколико је екстерни стручњак организација.

У неким случајевима, може бити одговарајуће да ревизор прибави писану изјаву од екстерног стручњака у вези са евентуалним интересима или односима са ентитетом о којима тај стручњак има сазнање.

#### **СТИЦАЊЕ РАЗУМЕВАЊА О ОБЛАСТИ СТРУЧНОСТИ СТРУЧЊАКА** (видети параграф 10)

A21. Ревизор може стећи разумевање о области стручности стручњака на начине описане у параграфу А7 или кроз разговоре са стручњаком.

A22. Аспекти који су значајни за упознавање ревизора са облашћу стручњака су:

- Да ли област стручњака обухвата и одређене специјализоване области које су значајне за ревизију (погледати параграф А17).
- Да ли се могу применити одређени професионални или други стандарди, регулаторни или правни захтеви.
- Које претпоставке и методе, укључујући и моделе тамо где је то прикладно, користи стручњак, да ли су оне општеприхваћене у датој области стручњака и да ли су прикладне за сврхе финансијског извештавања.
- Врста интерних и екстерних података или информација које користи стручњак.

#### **ДОГОВОР СА СТРУЧЊАКОМ** (видети параграф 11)

A23. Врста, обим и циљеви рада стручњака могу у већој мери да варирају у зависности од околности, као што могу да варирају засебне улоге и одговорности ревизора и стручњака, као и врста, време и ниво комуникације између ревизора и стручњака. Стога се захтева да ова питања буду усаглашена између ревизора и стручњака без обзира да ли је стручњак интерни или екстерни.

A24. Питања наведена у параграфу 8 могу утицати на ниво детаљности и формалности договора између ревизора и стручњака, укључујући и адекватност договора у писаном облику. На пример, следећи фактори могу указати на потребу за детаљнијим договором него што би то иначе био случај, или да договор треба да буде у писаном облику:

- Стручњаку ће бити омогућен приступ осетљивим и поверљивим информацијама ентитета.
- Засебне улоге и одговорности ревизора и стручњака се разликују у односу на очекиване.
- Примењују се правни или регулаторни захтеви из више правних система.
- Материја којом се бави стручњак је веома сложена.
- Ревизор није претходно користио резултате рада тог стручњака.
- Што је већи обим рада стручњака то је већи и значај тог рада за ревизију.

A25. Договор између ревизора и стручњака је углавном у облику писма о ангажовању. У прилогу су наведена питања која ревизор треба да размотри и укључи у такво писмо о ангажовању или у било који други облик договора са екстерним стручњаком.

A26. У одсуству договора у писаној форми између ревизора и стручњака, траг о таквом договору може, на пример, бити укључен у:

- Споразум о планирању или у сличне радне папире попут програма ревизије.
- Политике и процедуре фирме ревизора. У случају интерног стручњака, успостављене политике и процедуре којима такав стручњак подлеже могу укључивати одређене политике и процедуре у вези са радом стручњака. Обим документовања у радним папирима ревизора зависи од природе таквих политика и процедура. На пример, ревизор не мора да врши додатно документовање у радним папирима уколико фирма ревизора има детаљне протоколе који обухватају околности у којима се користи рад таквог стручњака.

*Врста, обим и циљеви рада* (видети параграф 11(а))

A27. Приликом договарања врсте, обима и циљева рада стручњака углавном је важно укључити и разматрање релевантних стандарда техничких перформанси, професионалних захтева или захтева у привредној грани којих стручњак треба да се придржава.

*Засебне улоге и одговорности* (видети параграф 11 (б))

A28. Договор о засебним улогама и одговорностима ревизора и стручњака укључује:

- Да ли ће ревизор или стручњак извршити детаљну проверу изворних података.
- Сагласност ревизора да разговара о налазима и закључцима стручњака са ентитетом и осталима, и да, уколико је то неопходно, укључи детаље тих налаза или закључака у основ модификованог мишљења у извештају ревизора (погледати параграф А42)
- Било какав договор да се стручњак обавести о закључцима ревизора који се тичу рада тог стручњака.

*Радни папири*

A29. Договор о засебним улогама и одговорностима ревизора и стручњака може такође да укључи договор о међусобној размени и задржавању радних папира. Кад је стручњак члан тима који ради на ангажовању, радни папири тог стручњака чине део ревизијске документације. Уколико договор није другачији, радни папири екстерног стручњака остају у његовом власништву и не чине део ревизијске документације.

*Комуникација* (видети параграф 11(ц))

A30. Успешна двосмерна комуникација олакшава правилно интегрисање врсте, времена и обима поступака стручњака са радом осталих на ревизији и примерену модификацију циљева стручњака током трајања ревизије. На пример, када се рад стручњака тиче закључака ревизора у вези са значајним ризицима, и формални писани извештај о закључку рада тог стручњака и усмени извештаји током рада могу бити примерени. Идентификовање одређених партнера или запослених лица која ће сарађивати са стручњаком и процедуре које дефинишу комуникацију између стручњака и ентитета, олакшавају благовремену и успешну комуникацију нарочито када је реч о већим ангажовањима.

*Поверљивост* (видети параграф 11 (д))

A31. Да би се испуниле одредбе поверљивости релевантних етичких захтева које важе за ревизоре неопходно је да оне важе и за стручњаке. Додатни захтеви могу бити наметнути законом или регулативом. Ентитет може захтевати да одређене одредбе које се тичу поверљивости буду договорене са екстерним стручњаком.

**Оцена адекватности рада стручњака** (видети параграф 12)

A32. Оцена ревизора која се тиче компетентности, способности и објективности, ревизоровог познавања области стручности стручњака као и врсте рада извршене од стране стручњака утиче на

врсту, време и обим ревизијских поступака ради процене да ли рад стручњака одговара потребама ревизије.

*Налази и закључци стручњака (видети параграф 12(а))*

A33. Специфични поступци за процену одговара ли рад стручњака потребама ревизије могу да укључују следеће поступке:

- Испитивање стручњака.
- Преглед радних папира и извештаја стручњака.
- Помоћни поступци попут:
  - Посматрања рада стручњака;
  - Испитивања објављених података попут статистичких извештаја из угледних и меродавних извора;
  - Потврђивања релевантних питања са трећим странама;
  - Спровођења детаљних аналитичких поступака; и
  - Провере обрачуна.
- Разговоре са другим стручњаком који поседују исту стручност када на пример, налази или закључци стручњака нису доследни осталим ревизијским доказима.
- Разматрање извештаја стручњака са руководством.

A34. Фактори који су значајни за процену релевантности и основаности налаза или закључака стручњака било да је у питању извештај или нека друга форма, подразумевају да ли су ти налази и закључци:

- Презентовани на начин који је у складу са неким од стандарда који предвиђа професија или привредна грана којом се бави стручњак;
- Јасно исказани, укључујући и позивање на циљеве који су усаглашени са ревизором, делокруг рада и примењене стандарде;
- Базирани на одговарајућем периоду и да ли су у обзир узети накнадни догађаји, уколико су релевантни;
- Предмет ограничења или забране употребе, и уколико је то случај, да ли то има утицаја на ревизора; и
- Базирани на одговарајућем разматрању грешака или одступања са којим се сусрео стручњак.

*Претпоставке, методи и изворни подаци*

Претпоставке и методи (видети параграф 12 (б))

A35. Када се рад стручњака састоји у процени основних претпоставки и метода, укључујући моделе, где је то применљиво, које користи руководство да би креирало рачуноводствене процене, ревизијски поступци су првенствено усмерени на процену тога да ли је стручњак на одговарајући начин извршио преглед тих претпоставки и метода. Када се рад стручњака састоји у разradi појединачних процена ревизора или у поређењу појединачних процена ревизора и руководства, ревизијски поступци које користи стручњак могу првенствено бити усмерени на процену претпоставки и метода, укључујући моделе када је то прикладно.

A36. ISA 540 разматра претпоставке и методе које руководство користи приликом прављења рачуноводствених процена, укључујући у неким случајевима и употребу високо специјализованих модела осмишљених за потребе ентитета. Иако је ово разматрање писано у контексту ревизије усмерене на прибављање довољно адекватних ревизијских доказа у вези са претпоставкама и методима руководства, оно такође може бити од помоћи ревизору приликом оцењивања претпоставки и метода стручњака.

A37. Када рад стручњака подразумева коришћење значајних претпоставки и метода, фактори који су релевантни за ревизијску процену ових претпоставки и метода укључују и то да ли су оне:

- Опште прихваћене у области рада стручњака;
- Доследне захтевима применљивог оквира финансијског извештавања;
- Зависе од употребе специјализованих модела; и

- Доследне претпоставкама и методама руководства и уколико нису, који су разлози и ефекти таквих разлика.

Изворни подаци које користи стручњак (видети параграф 12 (ц))

A38. Када рад стручњака подразумева коришћење изворних података који су значајни за рад стручњака, за проверу тих података могу се користити следећи поступци:

- Провера порекла података, укључујући стицање разумевања и проверу када је то прикладно, интерних контрола над подацима и када је то релевантно, над преносом података стручњаку.

- Преглед потпуности и доследности података.

A39. У многим случајевима ревизори могу да изврше проверу изворних података. Међутим, у случајевима када су изворни подаци које користи стручњак високо техничке природе и из области стручности стручњака, онда стручњак може извршити проверу тих изворних података. Уколико је стручњак тестирао изворне податке, испитивање стручњака од стране ревизора, надзор или преглед тестова које је обавио тај стручњак, могу да буду адекватан начин за процену релевантности, потпуности и тачности таквих података.

*Неадекватност резултата рада стручњака* (видети параграф 13)

A40. Уколико ревизор закључи да рад стручњака не одговара потребама ревизије и да ревизор не може да разреши одређено питање кроз додатне ревизијске поступке захтеване параграфом 13, које могу да подразумевају додатни рад и стручњака и ревизора или подразумевају запошљавање или ангажовање другог стручњака, можда ће бити потребно да се у ревизијском извештају изрази модификовано мишљење у складу са ISA 705 (ревидиран) будући да ревизор није прибавио довољно адекватних ревизијских доказа.

**Позивање на рад стручњака у извештају ревизора** (видети параграфе 14–15)

A41. У неким случајевима, закон или регулатива могу захтевати позивање на рад стручњака, на пример за потребе транспарентности у јавном сектору.

A42. У одређеним околностима је примерено позвати се на рад стручњака у извештају ревизора у ком се изражава модификовано мишљење стручњака како би се објаснила природа такве модификације. У таквим околностима, ревизору ће можда бити потребна дозвола стручњака пре таквог назначавања.

-----

*ISA 220, Контрола квалитета ревизије финансијских извештаја, параграфи A10, A20–A22*

*ISA 500, Ревизијски доказ, параграфи A34–A48*

*Изрази „партнер” и „фирма” се односе на еквивалентне термине из области јавног сектора тамо где је то релевантно.*

*На пример, у овом Вам може помоћи међународни образовни стандард 8, „Захтеви који се тичу компетентности професионалаца који се баве ревизијом”*

*ISA 220, параграф 14*

*ISA 300, Планирање ревизије финансијских извештаја, параграф 8(е)*

*ISA 220, параграф A21*

*ISA 500, параграф 8*

*ISQC 1, Контрола квалитета фирми које врше ревизију, преглед финансијских информација, друга ангажовања на основу којих се пружа уверавање и сродне услуге, параграф 12 (ф).*

*ISA 220, параграф 2*

*ISQC 1, параграф 12 (ф)*

*ISA 220, параграф 4*

*ISA 540, Ревизија рачуноводствених процена, укључујући рачуноводствену процену фер вредности и релевантна обелодањивања, параграфи 8, 13 и 15.*

*ISA 705 (ревидиран), Модификација мишљења у извештају независног ревизора, параграф 6(б)*

**Прилог**

(Видети параграф A25)

**Разматрања у вези са споразумом између ревизора и екстерног стручњака**

Овај прилог наводи питања која ревизор треба да уврсти у било који споразум са екстерним стручњаком. Списак који следи је илустративан и није потпун; сврха му је да буде водич који се

може користити у комбинацији са разматрањима изнетим у овом стандарду. Од услова ангажовања зависи да ли је потребно укључити конкретна предметна питања у споразум. Овај списак такође може бити од помоћи када се разматрају питања која треба укључити у споразум са интерним стручњаком.

#### **Врста, обим и циљеви рада екстерног стручњака**

- Врста и обим поступака које екстерни стручњак треба да спроведе.
- Циљеви рада екстерног стручњака у контексту материјалности и разматрања ризика у вези са питањима која се односе на рад екстерног стручњака и, када је то значајно, применљиви оквир финансијског извештавања.
- Било који релевантни стандарди техничких перформанси или професионални захтеви или захтеви у привредној грани којих стручњак треба да се придржава.
- Претпоставке и методе, укључујући и моделе где је то применљиво, које ће стручњак користити као и њихов ауторитет.
- Датум ступања на снагу или када је то применљиво пробни период за главна питања која се тичу рада екстерног стручњака и захтеви који се односе на накнадне догађаје.

#### **Засебне улоге и одговорности ревизора и екстерног стручњака**

- Релевантни ревизијски и рачуноводствени стандарди и релевантни регулаторни или правни захтеви.
- Пристанак екстерног стручњака у вези са наменом његовог извештаја, укључујући и било која позивања на такав извештај или његова обелодањивања пред другим лицима, на пример позивање на извештај у основи за модификовано мишљење у извештају ревизора уколико је неопходно, или обелодањивање таквог извештаја руководству или комитету за ревизију.
- Врста и обим прегледа који ревизор спроводи у вези са радом екстерног стручњака.
- Да ли ће ревизор или екстерни стручњак проверити изворне податке.
- Приступ стручњака евиденцијама, датотекама и особљу ентитета и стручњацима ангажованим од стране ентитета.
- Процедуре за комуникацију између екстерног стручњака и ентитета.
- Приступ ревизора радним папирима екстерног стручњака и обрнуто.
- Власништво и контрола над радним папирима током ангажовања и након њега, укључујући и захтеве који превиђају задржавање одређених датотека.
- Одговорност екстерног стручњака да свој рад обави са дужном пажњом и вештином.
- Компетентност и способност екстерног стручњака да обави свој рад.
- Очекивања да ће екстерни стручњак употребити сва своја знања која су значајна за ревизију или да ће, уколико их не поседује, о томе обавестити ревизора.
- Било која ограничења која намеће удружење екстерног стручњака у смислу извештаја ревизора.
- Било који договор да се екстерни стручњак информише о закључцима ревизора који се односе на рад тог стручњака.

#### **Комуникација и извештаји**

- Методе и учесталост комуникације, укључујући:
  - Начин извештавања о налазима или закључцима екстерног стручњака (на пример, извештај у писаном облику, усмени извештаји, текуће информисање тима који ради на ангажовању).
  - Идентификовање одређених лица унутар тима који ради на ангажовању која ће одржавати везу са екстерним стручњаком.
  - Када екстерни стручњак треба да заврши свој рад и да извести ревизора о својим налазима или закључцима.
  - Одговорност екстерног стручњака да без кашњења саопшти о сваком евентуалном кашњењу у извршењу рада и о свим могућим резервама или ограничењима у вези са налазом или закључком.

- Одговорност екстерног стручњака да без кашњења саопшти све информације о случајевима у којима ентитет стручњаку ограничава приступ евиденцијама, датотекама и особљу ентитета и стручњацима ангажованим од стране ентитета.

- Одговорност екстерног стручњака да ревизору саопшти све информације које тај стручњак сматра значајним за ревизију, укључујући и промене у околностима које су претходно саопштене.

- Одговорност екстерног стручњака да саопшти све информације о околностима које могу угрозити објективност стручњака и о било којим мерама заштите које могу отклонити такве претње или их умањити на прихватљив ниво.

#### **Поверљивост**

- Потреба да стручњак испуни захтеве у вези са поверљивошћу укључују:

- Одредбе о поверљивости у вези са релевантним етичким захтевима који важе за ревизоре.

- Додатне захтеве који могу бити наметнути законом или регулативом, уколико постоје.

- Одређене одредбе о поверљивости које захтева ентитет, уколико постоје.

#### **МЕЂУНАРОДНИ СТАНДАРД РЕВИЗИЈЕ 700 (ревидиран) ФОРМИРАЊЕ МИШЉЕЊА И ИЗВЕШТАВАЊЕ**

#### **О ФИНАНСИЈСКИМ ИЗВЕШТАЈИМА**

(Важи за ревизије финансијских извештаја за периоде који завршавају 15. децембра 2016. године или касније)

#### **САДРЖАЈ**

*Параграф*

#### **Увод**

Делокруг овог ISA 1–4

Датум ступања на снагу 5

#### **Циљеви 5**

#### **Дефиниције 7–9**

#### **Захтеви**

Формирање мишљења о финансијским извештајима 10–15

Форма мишљења 16–19

Извештај ревизора 20–45

Додатне информације презентоване са финансијским извештајима 46–47

#### **Примена и остала објашњења**

Квалитативни аспекти рачуноводствених политика ентитета А1–А3

Рачуноводствене политике адекватно обелодањене у финансијским извештајима А4

Информације презентоване у финансијским извештајима су релевантне, поуздане, упоредиве и разумљиве А5

Обелодањивање ефеката материјално значајних трансакција и догађаја на информације дате у финансијским извештајима А6

Процена да ли финансијски извештаји дају истинит и објективан приказ А7–А9

Опис применљивог оквира финансијског извештавања А10–А15

Форма мишљења А16–А17

Извештај ревизора А18–А77

Додатне информације презентоване са финансијским извештајима А78–А84

Прилог: Примери извештаја независног ревизора о финансијским извештајима



Међународни стандард ревизије (ISA) 700 (ревидиран), *Формирање мишљења и извештавање о финансијским извештајима* треба тумачити у контексту ISA 200, *Општи циљеви независног ревизора и спровођење ревизије у складу са Међународним стандардима ревизије*.

#### **Увод**

#### **Делокруг овог ISA**

1. Овај међународни стандард ревизије (ISA) бави се одговорностима ревизора у погледу формирања мишљења о финансијским извештајима. Такође се бави формом и садржајем извештаја ревизора који је издат као резултат ревизије финансијских извештаја.

2. У ISA 701 разматра се одговорност ревизора за саопштавање кључних ревизијских питања у ревизоровом извештају. У ISA 705 (ревидиран) и ISA 706 (ревидиран) разматра се како на форму и садржај извештаја ревизора утиче када ревизор изрази модификовано мишљење или у извештају ревизора укључи пасус којим се скреће пажња на одређено питање или пасус у вези са осталим питањима. Остали ISA стандарди такође садрже захтеве у погледу извештавања који су применљиви у вези са издавањем извештаја ревизора.

3. Овај стандард се односи на ревизију комплетног сета финансијских извештаја опште намене. ISA 800 (ревидиран) бави се посебним разматрањима када се финансијски извештаји припремају у складу са оквиром за посебне намене. ISA 805 (ревидиран) се бави посебним разматрањима која су релевантна за ревизију појединачних финансијских извештаја или одређеног елемента, рачуна или ставке у финансијским извештајима. Овај ISA се такође примењује на ревизије на које се примењују ISA 800 (ревидиран) или ISA 805 (ревидиран).

4. Захтеви овог ISA су усмерени на постизање одговарајуће равнотеже између потребе за доследношћу и упоредивошћу у извештајима ревизора на глобалном нивоу и потребе да се повећа вредност извештавања ревизора тако што ће информације у извештајима ревизора бити релевантније корисницима. Овај ISA промовише доследност у извештају ревизора, али препознаје потребу за флексибилношћу у смислу прилагођавања посебним околностима појединих правних система. Доследност у извештају ревизора, када је ревизија спроведена у складу са овим стандардима, промовише кредибилитет на глобалном тржишту тако што омогућава лаку идентификацију ревизија које се спроведене у складу са глобално признатим стандардима. Овај стандард такође унапређује разумевање корисника и идентификовање неуобичајених околности када до њих дође.

#### **Датум ступања на снагу**

5. Овај стандард се примењује на ревизије финансијских извештаја за периоде који се завршавају 15. децембра 2016. године и касније.

#### **Циљеви**

6. Циљеви ревизора су:

(а) Да формира мишљење о финансијским извештајима које се заснива на процени закључака изведених на основу прибављених ревизијских доказа; и

(б) Да јасно изрази мишљење путем писаног извештаја.

#### **Дефиниције**

7. За потребе овог стандарда, наведени појмови имају следеће значење:

(а) Финансијски извештаји опште намене – Финансијски извештај припремљен у складу са оквиром опште намене.

(б) Оквир опште намене – Оквир финансијског извештавања осмишљен да би се задовољиле уобичајене потребе за финансијским информацијама широког круга корисника. Оквир финансијског извештавања може бити оквир фер презентације или оквир усклађености.

Израз „оквир фер презентације“ се односи на оквир финансијског извештавања који захтева усклађивање са захтевима оквира и:

(i) Експлицитно или имплицитно признаје да ће, у циљу постизања објективне и истините презентације финансијских извештаја, руководство можда морати да изврши и друга обелодањивања осим оних које захтева оквир; или

(ii) Експлицитно признаје да ће руководство можда морати да одступи од захтева оквира да би се постигла објективна и истинита презентација финансијског извештаја. Очекује се да ће таква одступања бити неопходна само у веома ретким околностима.

Израз „оквир усклађености“ се користи као одредница за оквир финансијског извештавања који захтева усклађеност за захтевима оквира али не садржи признања наведена у ставкама а) и б) у претходном тексту.

(ц) Немодификовано мишљење – Мишљење које изражава ревизор када донесе закључак да су, у свим материјално значајним аспектима, финансијски извештаји припремљени у складу са применљивим оквиром финансијског извештавања.

8. Позивање на „финансијске извештаје“ у овом стандарду подразумева „комплетан сет финансијских извештаја опште намене.“ Захтеви који се односе на применљиви оквир финансијског извештавања одређују презентацију, структуру и садржај финансијских извештаја и све оно што сачињава комплетан сет финансијских извештаја.

9. Позивање на „Међународне стандарде финансијског извештавања“ у овом стандарду подразумева Међународне стандарде финансијског извештавања (IFRS) издате од стране Одбора за међународне рачуноводствене стандарде а позивање на „Међународне рачуноводствене стандарде за јавни сектор“ подразумева Међународне рачуноводствене стандарде за јавни сектор (IPSAS) издате од стране Одбора за Међународне рачуноводствене стандарде за јавни сектор.

#### **Захтеви**

#### **Формирање мишљења о финансијским извештајима**

10. Ревизор треба да формира мишљење у вези са тим јесу ли су финансијски извештаји припремљени, по свим материјалним аспектима, у складу са применљивим оквиром финансијског извештавања.

11. У циљу формирања мишљења ревизор треба да закључи да ли је прибавио разумно уверавање о томе да финансијски извештаји, узети у целини, не садрже материјално значајне погрешне исказе, настале услед криминалне радње или грешке. Такав закључак треба да узме у обзир следеће:

(а) Закључак ревизора у складу са ISA 330 о томе да ли је прибављено довољно адекватних ревизијских доказа;

(б) Закључак ревизора у складу са ISA 450, о томе да ли су некориговани погрешни искази, засебно или сумарно, материјално значајни; и

(ц) Процене предвиђене параграфима 12–15.

12. Ревизор треба да процени да ли су финансијски извештаји припремљени и да ли су, по свим материјалним аспектима, у складу са захтевима применљивог оквира финансијског извештавања. Ова процена треба да укључи разматрање квалитативних аспеката рачуноводствених политика ентитета, укључујући индикаторе могуће пристрасности у расуђивању руководства. (видети параграфе А1–А3)

13. Поводом захтева применљивог оквира финансијског извештавања ревизор посебно процењује следеће:

(а) Да ли финансијски извештаји на прикладан начин обелодањују значајне изабране и примењене рачуноводствене политике. Приликом прављења ове процене, ревизор треба да размотри релевантност рачуноводствених политика у односу на ентитет, и да ли су презентоване на разумљив начин; (видети параграф А4)

(б) Да ли су изабране и примењене рачуноводствене политике доследне са применљивим оквиром финансијског извештавања и да ли су одговарајуће;

(ц) Да ли су рачуноводствене процене руководства разумне;

(д) Да ли су информације које су презентоване у финансијским извештајима релевантне, поуздане, упоредиве и разумљиве. Приликом ове процене, ревизор треба да размотри следеће:

- Да ли су укључене информације које је требало да буду укључене и да ли су те информације на прикладан начин класификоване, агрегиране или дисагрегиране и окарактерисане.

- Да ли је укупна презентација финансијских извештаја нарушена тиме што су укључене информације које нису релевантне или које отежавају исправно разумевање обелодањених питања. (видети параграф А5);

(е) Да ли финансијски извештаји пружају адекватна обелодањивања намењена да омогуће корисницима да разумеју ефекат материјално значајних трансакција и догађаја на информације садржане у финансијским извештајима; и (видети параграф А6);

(ф) Да ли је терминологија која се користи у финансијским извештајима, укључујући и назив сваког финансијског извештаја, одговарајућа.

14. Када се финансијски извештаји припремају у складу са оквиром фер презентације, при процени која се захтева параграфима 12–13 такође се разматра да ли је у финансијским извештајима остварена фер презентација. Процена ревизора о томе да ли је финансијским извештајима остварена фер презентација треба да укључи разматрање: (видети параграфе А7–А9).

(а) Укупне презентације, структуре и садржаја финансијских извештаја; и

(б) Да ли финансијски извештаји приказују основне трансакције и догађаје на начин којим се остварује фер презентација.

15. Ревизор треба да процени да ли се финансијски извештаји на одговарајући начин позивају или описују применљиви оквир финансијског извештавања. (видети параграф А10–А15)

#### **Форма мишљења**

16. Ревизор треба да изрази немодификовано мишљење онда када закључи да су финансијски извештаји припремљени, по свим материјалним аспектима, у складу са применљивим оквиром финансијског извештавања.

17. Уколико ревизор:

(а) закључи да, на основу прибављених ревизијских доказа, финансијски извештају узети у целини нису без материјално значајних погрешних исказа; или

(б) није у могућности да прибави довољне адекватне ревизијске доказе на основу којих би закључио да финансијски извештају узети у целини не садрже материјално значајне грешке,

ревизор треба да модификује мишљење у извештају ревизора у складу са ISA 705 (ревидиран).

18. Уколико финансијски извештаји припремљени у складу са захтевима оквира фер презентације нису успели да остваре фер презентацију, ревизор треба то питање да размотри са руководством и у зависности од захтева применљивог оквира финансијског извештавања и начина разрешења предметног питања одреди да ли постоји потреба за модификовањем мишљења у извештају ревизора у складу са ISA 705 (ревидиран). (видети параграф А16)

19. Када се финансијски извештаји припремају у складу са оквиром усклађености од ревизора се не захтева да процени да ли су финансијски извештаји остварили фер презентацију. Међутим, уколико у веома ретким околностима ревизор закључи да такви финансијски извештаји могу навести на погрешне закључке, треба да размотри то питање са руководством и у зависности од тога како ће се питање разрешити, треба да одреди да ли ће и на који начин о томе извести у извештају ревизора. (видети параграф А17)

#### **Извештај ревизора**

20. Извештај ревизора треба да буде у писаној форми. (видети параграфе А18–А19)

*Извештај ревизора о ревизији спроведеној у складу са Међународним стандардима ревизије*  
Назив

21. Извештај ревизора мора бити насловљен тако да јасно показује да је у питању извештај независног ревизора. (видети параграф А20)

Прималац извештаја (адресат)

22. Извештај ревизора треба да буде насловљен на одговарајуће примаоце у складу са околностима ангажовања. (видети параграф А21)

Мишљење ревизора

23. Први одељак извештаја ревизора, треба да садржи мишљење ревизора и да носи наслов „Мишљење“.

24. Одељак са мишљењем ревизора у извештају ревизора такође треба да:

(а) Идентификује финансијске извештаје ентитета који су били предмет ревизије;

(б) Наведете да су финансијски извештаји били предмет ревизије;

(ц) Идентификује назив сваког извештаја садржаног у финансијским извештајима;

(д) Се позове на напомене, укључујући и сажет приказ значајних рачуноводствених политика; и

(е) Прецизира датум или период на који се односи сваки извештај садржан у финансијским извештајима. (Видети параграфе А22–А23)

25. Приликом изражавања немодификованог мишљења о финансијским извештајима који су припремљени у складу са оквиром фер презентације, ревизор у свом мишљењу треба да, осим уколико се законом или прописима не захтева другачије, користи неку од следећих фраза, које се сматрају еквивалентним:

(а) По нашем мишљењу, финансијски извештаји истинито и објективно приказују, по свим материјалним значајним аспектима [...] у складу са (применљиви оквир финансијског извештавања); или

(б) По нашем мишљењу, финансијски извештају дају истинит и објективан приказ [...] у складу са (применљиви оквир финансијског извештавања). (видети параграф А24–А31)

26. Приликом изражавања немодификованог мишљења о финансијским извештајима припремљеним у складу са оквиром усклађености, ревизор изражава мишљење да су финансијски извештаји припремљени по свим материјалним аспектима у складу са (применљиви оквир финансијског извештавања). (видети параграфе А26–А31).

27. Уколико позивање на применљиви оквир финансијског извештавања у мишљењу ревизора не подразумева Међународне стандарде финансијског извештавања 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 порекла датог оквира.

Основа за мишљење

28. Извештај ревизора треба да садржи одељак, одмах након одељка за мишљењем, са насловом „Основа за мишљење“, у коме се: (видети параграф А32):

(а) наводи да је ревизија извршена у складу са Међународним стандардима ревизије; (видети параграф А33).

(б) упућује на одељак извештаја ревизора где су описане одговорности ревизора у складу са Међународним стандардима ревизије;

(ц) укључује изјава да је ревизор независан у односу на ентитет у складу са етичким захтевима који се односе на ревизију, и да је испунио остале етичке одговорности у складу са овим захтевима. У изјави се идентификује правни систем из ког произилазе релевантни етички захтеви или се наводи Кодекс етике за професионалне рачуновође Одбора за међународне етичке стандарде за рачуновође (IESBA Кодекс); и (видети параграфе А34–А39).

(д) наводи да ли ревизор сматра да су ревизијски докази до којих је дошао довољни и адекватни да обезбеде основу за мишљење ревизора.

Сталност пословања

29. Када је то применљиво, ревизор треба да извештава у складу са ISA 570 (ревидиран).

Кључна ревизијска питања

30. За ревизије комплетних сетова финансијских извештаја опште намене котираних ентитета, ревизор треба да извештава о кључним ревизијским питањима у извештају ревизора у складу са ISA 701.

31. Када је ревизор на други начин обавезан законом или регулативом, или одлучи да извести о кључним ревизијским питањима у извештају ревизора, ревизор то треба да учини у складу са ISA 701. (видети параграфе А40–А42)

Остале информације

32. Ако је применљиво, ревизор треба да извештава у складу са ISA 720 (ревидиран).

Одговорност за финансијске извештаје

33. Извештај ревизора треба да садржи одељак под насловом „Одговорност руководства за финансијске извештаје“. Извештај 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. (Видети параграф А44).

34. Овај одељак у извештају ревизора описује одговорност руководства за: (видети параграфе А45–А48)

(а) припрему финансијских извештаја у складу са применљивим оквиром финансијског извештавања и за такве интерне контроле за које руководство одлучи да су неопходне да би се омогућила припрема финансијских извештаја који не садрже материјално значајне погрешне исказе, настале услед криминалне радње или грешке; и

(б) Процену способности ентитета да настави да послује у складу са начелом сталности и да ли је примена начела сталности као рачуноводствене основе прикладна, исто као и обелодањивање, по потреби, питања која се односе на начело сталности. Објашњење одговорности руководства за ове процене треба да садржи опис када је прикладна примена начела сталности као рачуноводствене основе. (видети параграф А48)

35. У овом одељку извештаја ревизора такође треба да се идентификују лица која су одговорна за надгледање процеса финансијског извештавања, када лица која су одговорна за то надгледање нису иста она лица која испуњавају одговорности описане у параграфу 34 изнад. У овом случају, наслов овог одељка треба да се односи на „Лица овлашћена за управљање“ или на сличан израз који је прикладан у контексту правног оквира у одређеном правном систему. (видети параграф А49)

36. Када се финансијски извештаји припремају у складу са оквиром фер презентације, објашњење које се односи на одговорности руководства за финансијске извештаје у извештају ревизора треба да се позове на „припрему и фер презентацију финансијских извештаја“ или на „припрему финансијских извештаја која дају истинит и објективан приказ“, у складу са околностима.

Одговорност ревизора за ревизију финансијских извештаја

37. Извештај ревизора треба да садржи одељак под насловом „Одговорност ревизора за ревизију финансијских извештаја“.

38. У овом одељку извештаја ревизора (видети параграф А50)

(а) Наводи са да су циљеви ревизора:

(i) Стицање уверавања у разумној мери о томе да финансијски извештаји, узети у целини, не садрже материјално значајне погрешне исказе, настале услед криминалне радње или грешке; и

(ii) Издавање ревизоровог извештаја који садржи мишљење ревизора (видети параграф А51).

(б) Наводи се да је уверавање у разумној мери висок ниво уверавања, али да не представља гаранцију да ће ревизија спроведена у складу са Међународним стандардима ревизије увек открити материјално погрешне исказе ако такви искази постоје; и

(ц) Наводи се да погрешни искази могу да настану услед криминалне радње или грешке; и

(i) Описује да се такви искази сматрају материјално значајним ако је разумно очекивати да ће они, појединачно или збирно, утицати на економске одлуке корисника донете на основу ових финансијских извештаја; или

(ii) Наводи дефиницију или опис материјалности у складу са применљивим оквиром финансијског извештавања. (видети параграф А53)

39. У одељку „Одговорност ревизора за ревизију финансијских извештаја“ такође треба да се: (видети параграф А50)

(а) Наведете да, као део ревизије у складу са Међународним стандардима ревизије, ревизор примењује професионални просуђивање и одржава професионални скептицизам током ревизије; и

(б) Опише ревизија тако што ће да се наведе да су одговорности ревизора:

(i) Идентификација и процена ризика од материјално значајних погрешних исказа у финансијским извештајима, насталих услед криминалне радње или грешке; осмишљавање и обављање ревизијских поступака који су прикладни за те ризике; и прибављање довољно адекватних ревизијских доказа да обезбеде основу за мишљење ревизора. Ризик да неће бити идентификовани материјално значајни погрешни искази који су резултат криминалне радње је већи него за погрешне исказе настале услед грешке, зато што криминална радња може да укључи удруживање, фалсификовање, намерне пропусте, лажно представљање или заобилажење интерне контроле.

(ii) Стицање разумевања о интерним контролама које су релевантне за ревизију ради осмишљавања ревизијских поступака који су прикладни у датим околностима, али не у циљу изражавања мишљења о ефикасности система интерне контроле ентитета. У околностима када ревизор има одговорност да изрази мишљење о ефикасности система интерних контрола у вези са ревизијом финансијских извештаја, ревизор треба да изостави фразу да ревизорово разматрање интерне контроле није у циљу изражавања мишљења о ефикасности интерних контрола ентитета.

(iii) Вршење процене примењених рачуноводствених политика и у којој мери су рачуноводствене процене и повезана обелодањивања које је извршило руководство разумне.

(iv) Доношење закључка о прикладности примене начела сталности као рачуноводствене основе од стране руководства и, на основу прикупљених ревизијских доказа, да ли постоји материјална неизвесност у вези са догађајима или условима који могу да изазову значајну сумњу у погледу способности ентитета да настави са пословањем у складу са начелом сталности. Ако ревизор закључи да постоји материјална неизвесност, ревизор је дужан да у извештају ревизора скрене пажњу на повезана обелодањивања у финансијским извештајима или, ако таква обелодањивања нису адекватна, да модификује своје мишљење. Закључци ревизора се заснивају на ревизијским доказима прикупљеним до датума извештаја ревизора. Међутим, будући догађаји или услови могу за последицу да имају да ентитет престане да послује у складу са начелом сталности.

(v) Када су финансијски извештаји припремљени у складу са оквиром фер презентације, процењивање укупне презентације, структуре и садржаја финансијских извештаја, укључујући обелодањивања, и да ли су у финансијским извештајима приказане трансакције и догађаји на такав начин да се постигне фер презентација.

(ц) Када се примењује ISA 600, додатно опишу одговорности ревизора у ангажовању на ревизији групе тако што ће се навести:

(i) Да је одговорност ревизора да прибави довољно адекватних ревизијских доказа о финансијским информацијама ентитета или пословним активностима унутар групе да изрази мишљење о финансијским извештајима групе;

(ii) Да је ревизор одговоран за управљање, надзор и спровођење ревизије групе; и

(iii) Да искључиво ревизор сноси одговорност за мишљење ревизора.

40. У одељку који се бави одговорношћу ревизора за ревизију финансијских извештаја такође треба: (видети параграф А50)

(а) Да се наведе на ревизор саопштава лицима овлашћеним за управљање, између осталог, планирани обим и време ревизије и значајне ревизијске налазе, укључујући све значајне недостатке интерне контроле које је ревизор идентификовао током ревизије;

(б) За ревизије финансијских извештаја котираних ентитета, да се наведе да ревизор достави лицима овлашћеним за управљање изјаву да је ревизор остварио усклађеност са релевантним етичким захтевима у погледу независности и да ће их обавестити о свим односима и осталим питањима за која може разумно да се претпостави да утичу на независност ревизора, и где је то могуће, о повезаним мерама заштите; и

(ц) За ревизије финансијских извештаја котираних ентитета и свих других ентитета за које се кључна питања ревизије саопштавају у складу са ISA 701, да се наведе да, од питања која су саопштена лицима овлашћеним за управљање, ревизор одређује која питања су била од највеће важности у ревизији финансијских извештаја за текући период и стога су кључна ревизијска питања. Ревизор описује ова питања у извештају ревизора, осим ако закон или регулатива искључује јавно обелодањивање о том питању или када, у изузетно ретким околностима, ревизор утврди да питање не треба да буде укључено у извештај ревизора, зато што је разумно очекивати да негативне последице буду веће него користи од такве комуникације са јавношћу. (видети параграф А53)

Место где су описане одговорности ревизора за ревизију финансијских извештаја

41. Опис одговорности ревизора у ревизији финансијских извештаја које се захтевају у параграфима 39–40 треба да се укључи: (видети параграф А54)

(а) У извештају ревизора;

(б) У прилогу уз извештај ревизора, у ком случају се у извештај ревизора ставља референца на локацију прилога; (видети параграфе А55–А57)

(ц) У посебну референцу у извештају ревизора којом се упућује на локацију таквог описа на Интернет сајту одговарајућег надлежног тела, уколико закон, регулатива или национални стандарди ревизије изричито дозвољавају ревизору да то уради. (видети параграф А54, А56–А57)

42. Када ревизор упућује на опис одговорности ревизора на сајту одговарајућег надлежног тела, ревизор ће одредити да ли је дати опис одговарајући, и није у супротности са, захтевима из параграфа 39–40 овог ISA. (видети параграф А56)

Остале одговорности у вези са извештавањем

43. Ако ревизор укључи и друге одговорности које се тичу извештавања у извештај ревизора о финансијским извештајима, а које су, поред одговорности ревизора у складу са ISA, те друге одговорности које се тичу извештавања треба да буду обрађене у посебном одељку у извештају ревизора под насловом „Извештај о осталим законским и регулаторним захтевима”, или слично, у складу са садржајем одељка, осим ако се ове друге одговорности које се тичу извештавања не баве истим темама као оне које су презентоване у складу са одговорностима које се тичу извештавања у складу са захтевима ISA, у ком случају те друге одговорности извештавања могу бити представљене у истом одељку као и повезани елементи извештаја који се захтевају ISA стандардима. (видети параграф А58–А60)

44. Ако су остале одговорности које се тичу извештавања презентоване у истом одељку као и повезани елементи извештаја који су захтевају ISA стандардима, у извештају ревизора треба да се направи јасна разлика између осталих одговорности које се тичу извештавања и оних које се захтевају ISA стандардима. (видети параграф А60)

45. Ако извештај ревизора садржи посебан одељак који се бави осталим одговорностима која се тичу извештавања, захтеви из параграфа 21–40 овог ISA треба да буду укључени у одељак под насловом „Извештај о ревизији финансијских извештаја.” „Извештај о другим законским и регулаторним захтевима” треба да прати „Извештај о ревизији финансијских извештаја”. (видети параграф А60)

Име партнера у ангажовању

46. Име партнера у ангажовању треба да буде укључено у извештај ревизора о финансијским извештајима котираних ентитета, осим ако је, у ретким случајевима, разумно очекивати да такво обелодањивање може да доведе до значајне претње по личну безбедност. У ретким околностима када ревизор намерава да не наведе име партнера у ангажовању у извештају ревизора, ревизор треба да расправи о овој намери са лицима овлашћеним за управљање и обавести их о процени ревизора о вероватноћи и тежини значајне претње по личну безбедност. (видети параграфе А61–А63)

Потпис ревизора

47. Извештај ревизора треба да буде потписан. (видети параграфе А64–А65)

Адреса ревизора

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

Датум извештаја ревизора

49. Извештај ревизора треба да буде датиран након датума на који је ревизор прибавио довољно адекватних ревизијских доказа на којима заснива ревизијско мишљење о финансијским извештајима, укључујући и доказ да су: (видети параграфи А66–А69)

(а) Припремљени сви извештаји и обелодањивања који чине финансијске извештаје; и

(б) Надлежна лица потврдила одговорност за те финансијске извештаје.

*Извештај ревизора прописан законом или регулативом*

50. Уколико закон или регулатива одређеног правног система захтевају да ревизор користи одређену форму или фразу у свом извештају, онда такав извештај треба да се позове на Међународне стандарде ревизије само уколико такав извештај ревизора, садржи као минимум сваки од следећих елемената: (видети параграфе А70–А71)

(а) Назив;

(б) Коме је извештај упућен (адресат), у складу са околностима ангажовања;

(ц) Одељак под насловом Мишљење у коме се изражава мишљење о финансијским извештајима и позивање на оквир финансијског извештавања који је кориштен при припреми финансијских извештаја (укључујући идентификовање правног система оквира финансијског

извештавања, када се не користе Међународни стандарди финансијског извештавања или Међународни рачуноводствени стандарди за јавни сектор, видети параграф 27);

(д) Идентификација финансијских извештаја ентитета над којима је извршена ревизија;

(е) Изјава да је ревизор независан у односу на ентитет у складу са етичким захтевима који се односе на ревизију, и да је испунио остале етичке одговорности у складу са овим захтевима. У изјави се идентификује правни систем из ког произилазе релевантни етички захтеви или се наводи Кодекс етике за професионалне рачуновође Међународног одбора за етичке стандарде (IESBA Кодекс);

(ф) Ако је применљиво, одељак који се односи на, и није недоследан са, захтевима који се тичу извештавања из параграфа 22, стандарда ISA 570 (ревидиран);

(г) Ако је применљиво, одељак под насловом Основа за квалификовано мишљење (или негативно мишљење) који се односи на, и није недоследан са, захтевима који се тичу извештавања из параграфа 23 стандарда ISA 570 (ревидиран);

(х) Ако је применљиво, одељак који садржи информације које се захтевају стандардом ISA 701, или додатне информације о ревизији које се захтевају законом или регулативом, а који се односи на, и није недоследан са захтевима који се тичу извештавања из тог стандарда; (видети параграфе А72–А75)

(и) Ако је применљиво, одељак који се односи на захтеве у погледу извештавања из параграфа 24, стандарда ISA 720 (ревидиран);

(ј) Опис одговорности руководства за припрему финансијских извештаја и идентификација лица одговорних за надзор процеса финансијског извештавања који се односи на, и није недоследан са, захтевима који се тичу извештавања из параграфа 33–36;

(к) Референцу на Међународне стандарде ревизије и закон или регулативу, и опис одговорности ревизора за ревизију финансијских извештаја који се односи на, и није недоследан са, захтевима из параграфа 37–40; (видети параграфе А50–А53)

(л) За ревизију комплетног сета финансијских извештаја опште намене котираних ентитета, име партнера у ангажовању, осим ако је, у ретким околностима, разумно очекивати да то узрокује значајну претњу по личну безбедност;

(м) Потпис ревизора;

(н) Адреса ревизора;

(х) Датум ревизорског извештаја.

*Извештај ревизора у вези са ревизијом која је спроведена и у складу са ревизијским стандардима одређеног правног система и са Међународним стандардима ревизије*

51. Од ревизора се може тражити да изврши ревизију у складу са ревизијским стандардима одређеног правног система (са „националним ревизијским стандардима”), и да је додатно усклађен са Међународним стандардима ревизије (ISA) током ревизије. Уколико је то случај, ревизор се у свом извештају осим националних ревизијских стандарда може позвати и на Међународне стандарде ревизије, с тим што ће ревизор то учинити само уколико: (видети параграфи А76–А77)

(а) Не постоје супротности између захтева националних ревизијских стандарда и Међународних стандарда ревизије (ISA) који би могле довести ревизора до тога да (i) формира другачије мишљење или (ii) не укључи Пасус којим се скреће пажња на неко питање или Пасус о осталим питањима, што би у датим околностима, захтевали Међународни стандарди ревизије.

(б) Ревизијски извештај укључује, као минимум, сваки од елемената наведених у параграфу 50(а)–(о) када ревизор користи одређену форму или фразе предвиђене националним ревизијским стандардима. Међутим, позивање на закон или пропис у параграфу 50(к) тумачи се као позивање на националне ревизијске стандарде. У том случају извештај ревизора треба да идентификује такве националне ревизијске стандарде.

45. Када се ревизор у свом извештају позива и на националне ревизијске стандарде и на Међународне стандарде ревизије, ревизор у извештају идентификује правни систем тих националних ревизијских стандарда.

**Додатне информације презентоване са финансијским извештајима** (видети параграфе А78–А84)

46. Уколико се додатне информације које се захтевају оквиром финансијског извештавања презентују заједно са финансијским извештајима, ревизор треба да процени да ли су, по професионалном мишљењу ревизора, додатне информације ипак саставни део финансијских



извештаја по својој природи или по томе како су презентоване. Када су саставни део финансијских извештаја, додатне информације треба да буду обухваћене мишљењем ревизора. Ако се додатне информације које се не захтевају применљивим оквиром финансијског извештавања не сматрају саставним делом финансијских извештаја над којима је извршена ревизија, ревизор треба да процени да ли су те додатне информације презентоване на начин који их јасно и у довољној мери издваја од финансијских извештаја над којима је извршена ревизија. Ако то није случај, ревизор треба да од руководства тражи да измени начин презентовања додатних информација чија ревизија није вршена. Уколико руководство одбије да то учини, ревизор у свом ревизијском извештају треба да идентификује додатне информације над којима није извршена ревизија и објасни да такве додатне информације нису биле предмет ревизије.

\* \* \*

#### **Примена и остала објашњења**

##### **Квалитативни аспекти рачуноводствених политика ентитета** (видети параграф 12)

A1. Руководство врши више расуђивања у вези са износима и обелодањивањима у финансијским извештајима.

A2. ISA 260 (ревидиран) разматра квалитативне аспекте рачуноводствених пракси. Приликом разматрања квалитативних аспеката рачуноводствених пракси ентитета, ревизор може уочити могућу пристрасност у расуђивању руководства. Ревизор може да закључи да кумулативан ефекат недостатка неутралности у комбинацији са ефектом некоригованих материјалних погрешних исказа може довести до тога да финансијски извештаји у целини буду материјално погрешни. Показатељи недостатка неутралности, који могу да утичу на процену ревизора о томе да ли су финансијски извештаји у целини материјално погрешни су следећи:

- Селективно кориговање погрешних исказа на које је указано руководству током спровођења ревизије (на пример, кориговање погрешних исказа са ефектом повећања добити у извештајима и избегавање корекција чији ће ефекат бити смањење добити у извештајима).

- Могућа пристрасност руководства у креирању рачуноводствених процена.

A3. ISA 540 разматра могућу пристрасност руководства у креирању рачуноводствених процена. Показатељи могуће пристрасност руководства не представљају погрешне исказе у сврхе извођења закључака о оправданости појединачних рачуноводствених процена. Међутим они могу утицати на процену ревизора о томе да ли финансијски извештаји посматрани у целини не садрже материјално значајне погрешне исказе.

##### **Прикладно обелодањене рачуноводствене политике у финансијским извештајима** (видети параграф 13(а))

A4. Приликом вршења процене да ли су у финансијским извештајима на прикладан начин обелодањене значајне рачуноводствене политике које су одабране и примењене, ревизорово разматрање укључује питања као што су:

- Да ли су извршена сва обелодањивања у вези са значајним рачуноводственим политикама које су захтевају применљивим оквиром финансијског извештавања;

- Да ли су информације о значајним рачуноводственим политикама које су обелодањене релевантне и да ли одражавају како су критеријуми признавања, мерења и презентације применљивог оквира финансијског извештавања примењени на класе трансакција, салда рачуна и обелодањивања у финансијским извештајима у конкретним околностима пословања ентитета и његовог окружења; и

- Јасноћа са којом су презентоване значајне рачуноводствене политике.

##### **Информације презентоване у финансијским извештајима су релевантне, поуздане, упоредиве и разумљиве** (видети параграф 13(д))

A5. Процена разумљивости финансијских извештаја обухвата разматрање таквих питања као што су:

- Да ли су информације у финансијским извештајима приказане на јасан и концизан начин.

- Да ли су значајна обелодањивања тако постављена да им је дат одговарајући значај (на пример, када постоје информације о ентитету за које се сматра да имају посебну важност за корисника), и да ли су дате одговарајуће унакрсне референце за обелодањивања тако да корисник не би био суочен са значајним тешкоћама у идентификовању неопходне информације.

##### **Обелодањивање ефеката материјално значајних трансакција и догађаја на информације дате у финансијским извештајима** (видети параграф 13 (е))

A6. Уобичајено је да финансијски извештаји припремљени у складу са оквиром опште намене презентују финансијско стање ентитета, финансијске перформансе и токове готовине. У светлу применљивог оквира финансијског извештавања, процена да ли финансијски извештаји обезбеђују

адекватна обелодањивања која омогућавају корисницима да схвате ефекат материјално значајних трансакција и догађаја на финансијско стање, финансијско пословање и токове готовине ентитета, обухвата разматрање питања као што су:

- У којој мери су информације у финансијским извештајима релевантне и специфичне за околности у којим се налази ентитет; и
- Да ли су обелодањивања довољна да омогуће корисницима којима су намењена да разумеју:
- Природу и обим потенцијалне имовине и обавеза које проистичу из трансакција или догађаја који не испуњавају критеријуме за признавање (или критеријуме за престанак признавања) утврђене применљивим оквиром финансијског извештавања.
- Природу и обим ризика материјално значајних погрешних исказа који произилазе из трансакција и догађаја.
- Методе које су коришћене и претпоставке и просуђивања која су извршена, и промене у њима, које утичу на износе приказане или на други начин обелодањене, укључујући и релевантне анализе осетљивости.

**Процена да ли је у финансијским извештајима остварена фер презентација** (видети параграф 14)

A7. Неки оквири финансијског извештавања експлицитно или имплицитно прихватају концепт фер презентације. Као што је наведено у параграфу 7 (б) овог стандарда, оквир фер презентације финансијског извештавања не само што захтева усклађеност са захтевима оквира, већ и експлицитно или имплицитно прихвата да може бити неопходно да руководство изврши обелодањивања изван оних које изричито захтева оквир.

A8. Процена ревизора о томе да ли је у финансијским извештајима остварена фер презентација, како у погледу презентације и обелодањивања, представља питање професионалног расуђивања. Ова процена узима у обзир такве елементе као што су чињенице везане за ентитет и околности у којима се налази, укључујући и повезане промене, на основу ревизоровог разумевања ентитета и доказа прикупљених током ревизије. Процена такође обухвата разматрање, на пример, обелодањивања потребних за постизање фер презентацију која произилази из питања која могу бити материјално значајна (то јест, у начелу, сматра се да су погрешни искази материјално значајни уколико је разумно очекивати да могу да утичу на економске одлуке корисника донете на основу финансијских извештаја у целини), као што су последице измена у захтевима који се односе на финансијско извештавање или промена у економском окружењу.

A9. Процена да ли је у финансијским извештајима остварена фер презентација може да укључи, на пример, дискусије са руководством и лицима овлашћеним за управљање о томе зашто је одабрана одређена презентација, као и о другим опцијама које су можда разматране. Ове дискусије могу укључивати, на пример:

- Степен у ком су износи у финансијским извештајима агрегирани или дисагрегирани, и да ли начин презентације износа или обелодањивања замагљује корисне информације или за последицу има информације које наводе на погрешан закључак.
- Усклађеност са праксом која је прикладна за дату привредну грану, и да ли су одступања од праксе релевантна за околности у којима се налази ентитета и стога оправдана.

**Опис применљивог оквира финансијског извештавања** (видети параграф 15)

A10. Као што је објашњено у ISA 200, припремање финансијских извештаја од стране руководства и, када је то прикладно, од стране лица овлашћених за управљање, захтева укључивање одређених описа применљивог оквира финансијског извештавања у финансијским извештајима. Тај опис упознаје кориснике финансијских извештаја са оквиром на коме се финансијски извештаји базирају.

A11. Опис који наводи да су финансијски извештаји припремљени у складу са одређеним применљивим оквиром финансијског извештавања је прикладан само уколико су финансијски извештаји усклађени са свим захтевима тог оквира који су важећи током периода који је обухваћен финансијским извештајима.

A12. Опис применљивог оквира финансијског извештавања који је непрецизан или непотпун (на пример, „финансијски извештаји су суштински усклађени са Међународним стандардима финансијског извештавања“) није адекватан опис оквира јер може да доведе у заблуду кориснике финансијских извештаја.

*Позивање на више од једног оквира финансијског извештавања*

A13. У неким случајевима, у финансијским извештајима се наводи да су припремљени у складу са два оквира финансијског извештавања (на пример, национални оквир и IFRS стандарди). До тога може доћи због тога што је руководство тражило или изабрало да се финансијски извештаји припреме у складу са оба оквира, при чему се оба оквира сматрају за применљиве оквири финансијског извештавања. Такав опис је прикладан само уколико су финансијски извештаји усклађени са сваким оквиром појединачно. Да би се финансијски извештаји прихватили као извештаји који су припремљени у складу са оба оквира они морају бити истовремено усклађени са оба оквира, без потребе за накнадним прилагођавањима и усклађивањем. У пракси, истовремена усклађеност је мало вероватна осим у случају када је правни систем усвојио други оквир (на пример, IFRS стандарди) као национални оквир или уколико су у потпуности елиминисане све разлике за које је потребно усклађивање.

A14. Финансијски извештаји који су припремљени у складу са једним оквиром финансијског извештавања а који садрже напомене или додатне извештаје којима се резултати усклађују са онима који би били приказани под другим оквиром, нису припремљени у складу са тим другим оквиром. То је због тога што финансијски извештаји не садрже све информације на начин који се захтева тим другим оквиром.

A15. Међутим, финансијски извештаји могу бити припремљени у складу са једним применљивим оквиром финансијског извештавања и могу додатно описати у напоменама уз финансијске извештаје степен у коме су финансијски извештаји усклађени са неким другим оквиром (на пример, финансијски извештаји припремљени у складу са националним оквиром који такође описују степен усклађености са IFRS стандардима). Такав опис може да чини допунску финансијску информацију, као што је размотрено у параграфу 54, и обухваћена је мишљењем ревизора ако не може јасно да се издвоји из финансијских извештаја.

#### **Форма мишљења**

A16. Постоје случајеви када финансијски извештаји, иако припремљени у складу са захтевима оквира фер презентације ипак не остварују фер презентацију. Када је то случај, постоји могућност да руководство укључи додатна обелодањивања у финансијске извештаје, који дати оквир изричито не захтева или, у екстремно ретким околностима, да одустане од одређених захтева оквира како би остварило фер презентацију финансијских извештаја. (видети параграф 18)

A17. Веома ретко ревизор сматра да финансијски извештаји припремљени у складу са оквиром усклађености могу навести на погрешне закључке уколико, у складу са ISA 210, ревизор утврди да је дати оквир прихватљив. (видети параграф 19)

#### **Извештај ревизора (видети параграф 20)**

A18. Дефиниција извештаја у писаној форми се односи на извештаје издате на папиру као и на извештаје дате у електронској форми.

A19. У Прилогу овог стандарда дати су примери извештаја ревизора о финансијским извештајима укључујући елементе наведене у параграфима 21–49. Са изузетком одељака под насловом Мишљење и Основа за мишљење, овај ISA стандард не поставља захтеве у погледу редоследа елемената извештаја ревизора. Међутим, овај ISA стандард захтева употребу посебних наслова, који имају за циљ да помогну да извештаји ревизора који се односе на ревизије које су спроведене у складу са ISA буду препознатљиви, нарочито у ситуацијама у којима су елементи извештаја ревизора презентовани редоследом који се разликује од илустративних извештаја ревизора који су дати у Прилогу овог ISA стандарда.

*Извештај ревизора о ревизији спроведеној у складу са Међународним стандардима ревизије*  
Назив (видети параграф 21)

A20. Назив који указује да предметни извештај представља извештај независног ревизора, на пример „Извештај независног ревизора”, чини извештај независног ревизора различитим од извештаја других.

Прималац извештаја (адресат) (видети параграф 22)

A21. Закон, прописи или услови ангажовања одређеног правног система могу дапрецизирају на кога треба да буде насловљен извештај ревизора. Извештај ревизора је обично насловљен на лица за која је тај извештај припремљен, а то су углавном или акционари или лица овлашћена за управљање ентитетом чији су финансијски извештаји предмет ревизије.

Мишљење ревизора (видети параграфе 24–26)

Позивање на финансијске извештаје који су предмет ревизије

A22. У извештају ревизора се наводи, на пример, да је ревизор извршио ревизију приложених финансијских извештаја ентитета који чине [навести називе за сваки финансијски извештај који је

обухваћен комплетним сетом финансијских извештаја који се захтевају применљивим оквиром финансијског извештавања, датум или период на који се односе финансијски извештаји] и напомене уз финансијске извештаје, укључујући сажет приказ значајних рачуноводствених политика.

A23. Уколико ревизор зна да ће финансијски извештаји бити у комплету са документима који садржи остале информације, као што је годишњи извештај, ревизор може да размотри, уколико облик презентације то дозвољава, могућност навођења страница на којима су презентовани финансијски извештаји. Ово навођење помаже корисницима да идентификују финансијске извештаје на које се односи ревизорски извештај.

„Истинито и објективно приказују, по свим материјално значајним аспектима” или „ дају истинит и објективан приказ”

A24. Фразе „Истинито и објективно приказују, по свим материјално значајним аспектима” и „ дају истинит и објективан приказ” сматрају се еквивалентним. Да ли ће се у одређеним правним системима користити фраза „истинито и објективно приказују, по свим материјално значајним аспектима” или фраза „дају истинит и објективан приказ” одређено је законом или прописима који се односе на ревизију финансијских извештаја у датом правном систему или опште прихваћеном праксом датог правног система. Када закон или прописи захтевају коришћење различитог текста, то не утиче на захтев параграфа 14 овог стандарда према коме ревизор треба да изврши процену фер презентацију финансијских извештаја припремљених у складу са оквиром фер презентације.

A25. Када ревизор изражава немодификовано мишљење (мишљење без резерве), није прикладно да користи фразе као што су „у складу са горе поменутих објашњењем” или „у складу са” у вези са мишљењем, зато што ове фразе сугеришу да је мишљење условљено или да је необјективно или модификовано.

Опис финансијских извештаја и питања која су у њима презентована

A26. Мишљење ревизора се односи на комплетан сет финансијских извештаја као што је дефинисано применљивим оквиром финансијског извештавања. На пример, у случају великог броја оквира опште намене, финансијски извештаји могу да обухвате: извештај о финансијској позицији, извештај о укупном резултату, извештај о променама на капиталу, извештај о токовима готовине и повезане напомене, које обично обухватају и преглед значајних рачуноводствених политика и остала објашњења. У неким правним системима, додатне информације такође могу да се сматрају саставним делом финансијских извештаја.

A27. Када се финансијски извештаји припремају у складу са оквиром фер презентације, ревизор у свом мишљењу наводи да финансијски извештаји истинито и објективно приказују, по свим материјално значајним аспектима или да дају истинит и објективан приказ, питања садржаних у финансијским извештајима. На пример, у случају, финансијских извештаја припремљених у складу са IFRS, та питања су *финансијска позиција ентитета на крају периода, финансијске перформансе и токовиготовине ентитета за навршени период*. Као последица тога, [...] у параграфу 25 и осталим деловима овог ISA, треба да се замени речима штампаним курзивом у претходној реченици када је применљиви оквир финансијског извештавања IFRS или у случају када се примењује неки други оквир финансијског извештавања, да се замени речима које описују питања за чију презентацију су осмишљени финансијских извештаји.

Опис применљивог оквира финансијског извештавања и његовог утицаја на мишљење ревизора

A28. Идентификовањем применљивог оквира финансијског извештавања у мишљењу ревизора се информишу корисници тих извештаја о контексту у коме ревизор изражава своје мишљење; намера није да се ограничи процена захтевана параграфом 14. Применљиви оквир финансијског извештавања се идентификује следећим фразама:

„.....у складу са Међународним стандардима финансијског извештавања” или

„.....у складу са рачуноводственим принципима опште прихваћеним у правном систему Х....”

A29. Уколико применљиви оквир финансијског извештавања садржи стандарде финансијског извештавања и законске или регулаторне захтеве, оквир се идентификује следећим фразама „.....у складу са Међународним стандардима финансијског извештавања и захтевима Закона о привредним друштвима правног система Х.” У ISA 210 су дата разматрања у погледу околности постојања конфликта између стандарда финансијског извештавања и законодавних или регулаторних захтева.

A30. Као што је назначено у параграфу А8, финансијски извештаји могу бити припремљени у складу са два оквира финансијског извештавања при чему су оба оквира финансијског

извештавања сматрају применљивим. Сходно томе, ревизор сваки оквир разматра засебно приликом формирања ревизијског мишљења о финансијским извештајима, које се у складу са параграфима 25–27 на следећи начин позива на оба оквира:

(а) Уколико су финансијски извештаји усклађени са сваким оквиром засебно, изражавају се два мишљења: то јест, мишљење да су финансијски извештаји припремљени у складу са једним од применљивих оквира финансијског извештавања (на пример, са националним оквиром) и мишљење да су финансијски извештаји припремљени у складу са другим применљивим оквиром финансијског извештавања (на пример са IFRS стандардима). Ова мишљења се могу изразити засебно или у једној реченици (на пример, финансијски извештаји истинито и објективно приказују, по свим материјално значајним аспектима [...], у складу са рачуноводственим принципима који су опште прихваћени у правном систему X и са IFRS стандардима).

(б) Када су финансијски извештаји у складу са једним оквиром али не и са другим, може се дати немодификовано мишљење о томе да су финансијски извештаји припремљени у складу са једним оквиром (на пример, националним оквиром) при чему се у вези са другим оквиром даје модификовано мишљење (на пример, IFRS стандарди) у складу са ISA 705 (ревидиран).

A31. Као што је назначено у параграфу А15, финансијски извештаји могу да одражавају усклађеност са применљивим оквиром финансијског извештавања и уз то, могу да обелодањују степен усклађености са другим оквиром финансијског извештавања. Такве додатне информације су обухваћене мишљењем ревизора зато што их није могуће јасно издвојити од финансијских извештаја (видети параграфе 53–54 и повезани материјал о примени наведен у параграфима А78–А84). У складу са тим,

(а) Уколико обелодањивање у погледу усклађености са другим оквиром наводи на криве закључке, изражава се модификовано мишљење у складу са ISA 705 (ревидиран).

(б) Уколико обелодањивање не наводи на криве закључке, али ревизор просуди да је од фундаменталног значаја за кориснике у сврхе разумевања финансијских извештаја, у складу са ISA 706 (ревидиран) се додаје пасус којим се скреће пажња на одређено питање, то јест у овом случају на дато обелодањивање.

Основа за мишљење (видети параграф 28)

A32. Одељак Основа за мишљење је важан у контексту мишљења ревизора. У складу са тим, овим стандардом се захтева да одељак Основа за мишљење следи одмах иза одељка Мишљење у извештају ревизора.

A33. Позивањем на стандарде у извештају ревизора корисницима се назначава да је ревизија извршена у складу са установљеним стандардима.

**Релевантни етички захтеви** (видети параграф 28(ц))

A34. Идентификацијом правног система из ког проистичу релевантни етички захтеви повећава се транспарентност у вези са захтевима који се односе на одређена ревизијска ангажовања. Стандард ISA 200 објашњава да релевантни етички захтеви обично обухватају Делове А и Б IESBA Етичког кодекса који се односе на ревизију финансијских извештаја заједно са оним националним прописима који су рестриктивнији. Када релевантни етички захтеви укључују оне који су наведени у IESBA Кодексу, у извештају може такође да се наведе референца на IESBA Кодекс. Уколико IESBA Кодекс обухвата све етичке захтеве који су од значаја за ревизију, у извештају не мора да се идентификује правни систем порекла.

A35. У неким правним системима, релевантни етички захтеви могу да постоје у неколико различитих извора, као што су етички кодекс(и) и додатна правила и захтеви у оквиру закона и регулативе. Када су захтеви у погледу независности и други релевантни етички захтеви садржани у ограниченом броју извора, ревизор може да одлучи да именује релевантне изворе (на пример, назив кодекса, правила или важеће регулативе у датом правном систему), или може да наведе референцу на израз општеприхваћеног значења и који на одговарајући начин сумира те изворе (на пример, захтеви у погледу независности за ревизију приватних ентитета у правном систему X).

A36. Закон или регулатива, национални стандарди ревизије или услови ревизијског ангажовања ревизије могу да захтевају од ревизора да у свом извештају пружи детаљније информације о изворима релевантних етичких захтева, укључујући и оне које се односе на независност, који су примењени на ревизију финансијских извештаја.

A37. При одређивању прикладне количине информација које се уносе у извештај ревизора када постоји више извора релевантних етичких захтева који се односе на ревизију финансијских извештаја, важан фактор је постизање равнотеже између транспарентности и ризика да услед преобимности остале корисне информације у извештају ревизора буду нејасне.

**Разматрања специфична за ревизију групе**

A38. Код ревизија групе, када постоји више извора релевантних етичких захтева, укључујући и оне који се односе на независност, референца у извештају ревизора која упућује на правни систем обично се односи на релевантне етичке захтеве који се примењују на тим ангажован на ревизији групе. То је зато што се, у ревизији групе, на ревизоре компоненти такође односе етички принципи који су релевантни за ревизију групе.

A39. ISA стандарди не постављају специфичне захтеве у погледу независности или етике за ревизоре, укључујући и ревизоре компоненти, и на тај начин не проширују, нити на други начин надјачавају, захтеве који се тичу независности дефинисане у IESBA Кодексу или друге етичке захтеве који се односе на тим који је ангажован на ревизији групе, нити ISA стандарди захтевају да ревизор компоненте у свим случајевима подлеже истим специфичним захтевима који се тичу независности, а који важе за тим који је ангажован на ревизији групе. Као резултат тога, релевантни етички захтеви, укључујући и оне који се односе на независност, у ситуацији ревизије групе могу бити сложени. ISA 600 садржи смернице за ревизоре који врше рад на финансијским информацијама компоненте приликом ревизије групе, укључујући и ситуације када ревизор компоненте не испуњава захтеве који се тичу независности релевантне за ревизију групе.

Кључна ревизијска питања (видети параграф 31)

A40. Законом или регулативом може да се захтева саопштавање кључних ревизијских питања за ревизије ентитет који нису котиран на берзи, на пример, ентитета који су у том закону или регулативи дефинисани као ентитети од јавног интереса.

A41. Ревизор такође може да одлучи да саопшти кључна ревизијска питања за друге ентитете, укључујући и оне који могу бити од великог јавног интереса, на пример зато што имају велики број и широк спектар заинтересованих страна, као и због природе и величине пословања. Примери таквих лица могу да укључују финансијске институције (као што су банке, осигуравајућа друштва и пензиони фондови), и друге ентитете, као што су добротворне организације.

A42. Стандард ISA 210 захтева од ревизора да се договори о условима ангажовања на ревизији са руководством и лицима овлашћеним за управљање, по потреби, и објашњава да улога руководства и лица овлашћених за управљање у усаглашавању услова ангажовања на ревизији ентитета зависи од тога како је уређено управљање ентитетом и релевантних закона или регулативе. Стандард ISA 210 такође захтева да у писму о ангажовању на ревизији или у неком другом погодном облику писаног споразума, буде укључена референца о очекиваном облику и садржају извештаја који издаје ревизор. Ако се од ревизора не захтева да саопшти кључна ревизијска питања, у стандарду ISA 210, објашњено је да може бити корисно за ревизора ако у услове ангажовања укључи референцу на могућност саопштавања кључних ревизијских питања у извештају ревизора а у одређеним правним системима може бити неопходно да ревизор укључити референцу на ту могућност како би се задржала могућност да се то учини.

Разматрања специфична за ентитете јавног сектора

A43. Није уобичајено постојање котираних ентитета у јавном сектору. Међутим, ентитет јавног сектора може бити значајан због своје величине, сложености или аспеката јавног интереса. У таквим случајевима, од ревизора ентитета јавног сектора може да се захтева законом или регулативом или да саопшти кључна ревизијска питања у извештају ревизора, или он може сам да донесе ту одлуку.

Одговорност за финансијске извештаје (видети параграфе 33–35)

A44. ISA 200 објашњава претпоставку која се тиче одговорности руководства и, када је то одговарајуће, лица овлашћених за управљање, на којој се заснива спровођење ревизије у складу са ISA. Руководство и, када је то одговарајуће, лица овлашћена за управљање прихватају одговорност за припрему финансијских извештаја у складу са применљивим оквиром финансијског извештавања, укључујући и одговорност за њихову фер презентацију, тамо где је то релевантно. Руководство такође прихвата одговорност за интерну контролу, за коју је утврдило да је неопходна за припрему финансијских извештаја који не садрже материјално значајне погрешне исказе, настале услед криминалне радње или грешке. Опис одговорности руководства у извештају ревизора садржи позивање на обе врсте одговорности јер помаже да се корисницима објасни претпоставка на којој се спроводи ревизија. Стандард ISA 260 (ревидиран) користи термин лица овлашћена за управљање да опише лице(а) или организацију(е) који су одговорни за надзор над ентитетом, и садржи дискусију о различитости управљачких структура у различитим правним системима и по ентитетима.

A45. Постоје околности у којима је прикладно да ревизор опише додатне одговорности руководства и лица овлашћених за управљање у односу на оне наведене у параграфима 34–35, како би приказао додатне одговорности које су значајне за припрему финансијских извештаја у контексту одређеног правног система или облика ентитета.

A46. Стандард ISA 210 захтева од ревизора да усагласи одговорности руководства у писму о ангажовању или другом прикладном облику писаног споразума. ISA 210 нуди одређену флексибилност јер објашњава да, уколико закон или регулатива прописује одговорности руководства, и, тамо где је то прикладно, одговорности лица овлашћених за управљање у вези финансијског извештавања, ревизор може да утврди да такав закон или регулатива обухватају одговорности које су, по мишљењу ревизора, по свом ефекту еквивалентне са одговорностима наведеним у ISA 210. У случају таквих еквивалентних одговорности, ревизор може да користи текст закона или прописа како би их описао у писму о ангажовању или у некој другој одговарајућој форми писаног договора. У таквим случајевима, такав текст се такође може користити у извештају ревизора да би се описале одговорности руководства у складу са захтевима параграфа 34(а) овог стандарда. У осталим случајевима, укључујући и оне када ревизор донесе одлуку да не користи текст закона или прописа у писму о ангажовању, користи се текст дат у параграфу 34(а) овог стандарда. Поред укључивања описа одговорности руководства у извештају ревизора у складу са параграфом 34, ревизор може да се позове на детаљнији опис ових одговорности тако што ће да укључи и референцу на место где могу да се добију такве информације (на пример, у годишњем извештају ентитета или на сајту одговарајућег овлашћеног тела).

A47. У неким правним системима, закон или регулатива која прописује одговорности руководства могу изричито да захтевају позивање на одговорност за адекватност рачуноводствених књига и евиденција или рачуноводственог система. С обзиром да су књиге, евиденције и системи саставни део интерне контроле (као што је дефинисано у ISA 315 (ревидиран)), описи дати у ISA 210 и у параграфу 34 не садрже специфична позивања на њих.

A48. У прилогу овог стандарда дате су илустрације како се захтев из параграфа 34 (б) примењује када су IFRS стандарди применљиви оквир финансијског извештавања. Ако се користи неки други применљиви оквир финансијског извештавања, осим IFRS, илустративни извештаји у прилогу овог ISA ће можда морати да се прилагоде тако да одражавају примену другог оквира финансијског извештавања у датим околностима.

Надгледање процеса финансијског извештавања (видети параграф 35)

A49. Када су неки, али не сви, појединци који су укључени у надгледање процеса финансијског извештавања, такође укључени у састављање финансијских извештаја, опис у складу са ставом 35. овог стандарда ће можда морати да се модификује како би на одговарајући начин одражавао посебне околности у којима се налази ентитет. Када су појединци одговорни за надгледање процеса финансијског извештавања исти као и они који су одговорни за припрему финансијских извештаја, није потребно навођење никакве референце на одговорности које се тичу надгледања.

Одговорности ревизора за ревизију финансијских извештаја (видети параграфе 37–40)

A50. Опис одговорности ревизора у складу са параграфима 37–40 овог стандарда може да се прилагоди тако да одражава специфичну природу ентитета, на пример, када се извештај ревизора бави консолидованим финансијским извештајима. Илустрација 2 у прилогу овог стандарда садржи пример како то може да се уради.

Циљеви ревизора (видети параграф 38(а))

A51. У извештају ревизора је објашњено да је циљ ревизора да стекне разумно уверавање о томе да финансијски извештаји, узети у целини, не садрже материјално значајне погрешне исказе, настале услед криминалне радње или грешке, и да сачини извештај ревизора који садржи мишљење ревизора. То је у супротности са одговорношћу руководства за састављање финансијских извештаја.

Опис материјалности (видети параграф 38(ц))

A52. У прилогу овог стандарда илустровано је како захтев из параграфа 38(ц), да се обезбеди опис материјалности, треба да се примени када су IFRS стандарди применљиви оквир финансијског извештавања. Ако се користи неки други применљиви оквир финансијског извештавања, осим IFRS стандарда, у илустративним извештајима, приказане у додатку овог ISA ће можда морати да се прилагоде тако да одражавају примену другог оквира финансијског извештавања у датим околностима.

Одговорности ревизора које се односе на стандард ISA 701 (видети параграф 40(ц))

A53. Ревизор такође може да сматра да је корисно да у опису одговорности ревизора пружи више информација од онога што се захтева параграфом 40 (ц). На пример, ревизор може да наведе референцу на захтев из параграфа 9 стандарда ISA 701 да се утврде питања које су захтевала значајну пажњу ревизора у обављању ревизије, узимајући у обзир области високог процењеног ризика од материјално значајних погрешних исказа или значајних ризика идентификованих у

складу са стандардом ISA 315 (ревидиран); значајна просуђивања ревизора које се односе на области у финансијским извештајима која су укључивала значајна просуђивања руководства, укључујући и рачуноводствене процене које су идентификоване као процене са високим степеном неизвесности; и ефекти које значајни догађаји или трансакције које су се догодиле током периода, могу имати на ревизију.

Локација описа одговорности ревизора за ревизију финансијских извештаја (видети параграфе 41, 50(j))

A54. Укључивање информација које се захтевају параграфима 39–40 овог стандарда у прилогу уз извештај ревизора или, када закон, регулатива или национални стандарди ревизије то изричито дозвољавају, упућивање на Интернет сајт одговарајућег овлашћеног тела који садржи такве информације, може бити користан начин да се рационализује садржај извештаја ревизора. Међутим, пошто опис одговорности ревизора садржи информације које су неопходне да би се корисници информисали у вези са очекивањима од ревизије спроведене у складу са ISA стандардима, захтева се да се у извештај ревизора укључи референца која показује где се таквим информацијама може приступити.

Локација у прилогу (видети параграфе 41(б), 50 (j))

A55. Параграф 41 дозвољава ревизору да укључи изјаве које се захтевају параграфима 39–40, и у којима се описују одговорности ревизора за ревизију финансијских извештаја, у прилогу извештаја ревизора, под условом да је у телу извештаја ревизора дата одговарајућа референца на локацију у прилогу. У наставку је илустровано како би та референца на прилог извештају ревизора могла да изгледа:

#### **Одговорности ревизора за ревизију финансијских извештаја**

Наши циљеви су да стекнемо уверавање у разумној мери, о томе да финансијски извештаји, узети у целини, не садрже материјално значајне погрешне исказе, настале услед криминалне радње или грешке и да издамо извештај ревизора, који садржи наше мишљење. Уверавање у разумној мери је висок ниво уверавања, али није гаранција да ће ревизија спроведена у складу са ISA стандардима увек открити материјално значајне погрешне исказе када такви искази постоје. Погрешни искази могу бити последица криминалне радње или грешке и сматрају се материјално значајним ако је разумно очекивати да они, појединачно или збирно, утичу на економске одлуке корисника донете на основу ових финансијских извештаја.

Детаљнији опис наших одговорности за ревизију финансијских извештаја се налази у Прилогу Х извештаја ревизора. Овај опис, који се налази у [навести број стране или другу конкретну референцу на локацију описа], представља део извештаја ревизора.

Референца на Интернет сајт одговарајућег овлашћеног тела (видети параграфе 41(ц), 42)

A56. Параграф 41 објашњава да ревизор може да укључи референцу на опис одговорности ревизора који се налазе на сајту одговарајућег овлашћеног тела, само ако је то изричито дозвољено законом, регулативом или националним стандардима ревизије. Информације на сајту које су уграђене у извештај ревизора путем посебне референце на локацију сајта на којој се такве информације могу пронаћи могу уопштено да опишу рад ревизора или ревизију у складу са ISA, али не смеју да буду у супротности са описом који се захтева параграфима 39–40 овог стандарда. То значи да текст описа одговорности ревизора на сајту може да буде детаљнији, или може да се бави додатним питањима у вези ревизије финансијских извештаја, под условом да такве формулације одражавају питања која су обрађена у параграфима 39–40 и да нису у супротности са њима.

A57. Одговарајуће овлашћено тело може да буде доносилац националних стандарда ревизије, регулаторно или надзорно тело. Такве организације су у позицији да обезбеде тачност, потпуност и континуирану доступност стандардизованих информација. Не би било примерено да ревизор има такав сајт. У наставку је дата илустрација како би таква референца могла да изгледа у извештају ревизора:

#### **Одговорности ревизора за ревизију финансијских извештаја**

Наши циљеви су да стекнемо уверавање, у разумној мери, о томе да финансијски извештаји, узети у целини, не садрже материјално значајне погрешне исказе, настале услед криминалне радње или грешке и да издамо извештај ревизора, који садржи наше мишљење. Уверавање у разумној мери је висок ниво уверавања, али није гаранција да ће ревизија спроведена у складу са ISA стандардима увек открити материјално значајне погрешне исказе када такви искази постоје. Погрешни искази могу бити последица криминалне радње или грешке и сматрају се материјално значајним ако је разумно очекивати да они, појединачно или збирно, утичу на економске одлуке корисника донете на основу ових финансијских извештаја.



Детаљнији опис наших одговорности за ревизију финансијских извештаја се налази на Интернет страници (*организације*) на адреси: (*адреса сајта*). Овај опис представља део извештаја ревизора.

Друге одговорности у вези са извештајем (видети параграфе 43–45)

А58. У неким правним системима, ревизор поред одговорности у складу са ISA стандардима, може имати додатне одговорности у вези са извештавањем о другим питањима. На пример, од ревизора се може захтевати да извести о одређеним питањима на које наиђе приликом вршења ревизије финансијских извештаја. Алтернативно, од ревизора се може тражити да спроведе додатне специфичне поступке и извести о њима, или да изрази мишљење о специфичним питањима, као што је адекватност рачуноводствених књига и евиденција, интерна контрола над финансијским извештајима или друге информације. Стандарди ревизије у одређеним правним системима често садрже смернице о одговорностима ревизора у вези са специфичним додатним одговорностима извештавања у тим правним системима или земљама.

А59. У неким случајевима, закони или прописи могу садржати захтев или дозволу да ревизор извести о овим питањима као део ревизорског извештаја о финансијским извештајима. У другим случајевима, од ревизора се може захтевати или му се дозвољава да о овим питањима сачини одвојен извештај.

А60. Параграфи 43–45 овог стандарда дозвољавају комбиновану презентацију других одговорности у вези са извештавањем, и одговорности ревизора у складу са ISA стандардима само када се односе на исте теме и када текст извештаја ревизора прави јасну разлику између других одговорности извештавања од оних у складу са ISA стандардима. Услед тако јасне диференцијације може бити неопходно да се у извештају ревизора наведе референца на извор одговорности извештавања и да се наведе да такве су одговорности додатне у односу на оне које се захтевају у складу са ISA стандардима. У супротном, друге одговорности извештавања треба да буду обрађене у посебном одељку у извештају ревизора са насловом „Извештај о другим законским и регулаторним захтевима“, или на неки други начин који је у складу са садржајем овог одељка. У таквим случајевима, параграф 44 захтева да ревизор наведе одговорности у вези са извештавањем у складу са ISA стандардима у одељку под насловом „Извештај о ревизији финансијских извештаја.“

Име партнера у ангажовању (видети параграф 46)

А61. Стандард ISQC 1 захтева да фирма успостави политике и процедуре да се пружи разумно уверавање да се ангажовања обавља у складу са професионалним стандардима и важећим законским и регулаторним захтевима. Без обзира на ове захтеве из ISQC 1, навођење имена партнера у ангажовању у извештају ревизора има за циљ да обезбеди додатну транспарентност корисницима ревизоровог извештаја о финансијским извештајима котираних ентитета.

А62. Законом, регулативом или националним стандардима ревизије може да се захтева да у извештају ревизора буду наведено име одговорног партнера у ангажовању и за друге ревизију поред ревизија финансијских извештаја котираних ентитета. Од ревизора такође може да се захтева законом, регулативом или националним стандардима ревизије, или он може сам да одлучи да укључи додатне информације осим имена партнера у ангажовању у извештају ревизора да би прецизније идентификовано партнера у ангажовању, а то може, на пример, да буде број лиценце партнера у ангажовању који је релевантан за правни систем у коме ревизор обавља професионалну праксу.

А63. У ретким случајевима, ревизор може да идентификује неке информације или да буде изложен искуствима која указују на вероватноћу да постоји опасност да, ако се јавно објави идентитет партнера у ангажовању, то може да доведе до физичке повреде партнера у ангажовању, других чланова тима који ради на ангажовању или других уско повезаних појединаца. Међутим, таква претња не укључује, на пример, претњу по основу законске одговорности или правних, регулаторних или професионалних санкција. Разговори са лицима овлашћеним за управљање о околностима које могу довести до физичких повреда могу да пруже додатне информације о вероватноћи или озбиљности значајне претње по личну безбедност. Закон, регулатива или национални стандарди ревизије могу да садрже додатне захтеве који су релевантни за утврђивање да ли обелодањивање имена партнера у ангажовању може да се изостави.

Потпис ревизора (видети параграф 47)

А64. У потпису ревизора се, у зависности од одређеног правног система наводи име ревизорске фирме, име ревизора или обоје. У одређеним правним системима, поред потписа ревизора, захтева се да ревизор наведе професионално рачуноводствено звање или чињеницу да је ревизор или фирма призната од одговарајућег тела које врши лиценцирање у том правном систему.

A65. У неким случајевима, законом или регулативом може да буде дозвољена примена електронског потписа у ревизоровом извештају.

Датум ревизорског извештаја (видети параграф 49)

A66. Датум извештаја ревизора пружа информацију корисницима да је ревизор разматрао ефекте догађаја и трансакција које је уочио и који су настали до тог датума. Ревизорова одговорност у вези догађаја и трансакција који су наступили након датума извештаја је објашњена у ISA 560.

A67. Будући да ревизор даје мишљење о финансијским извештајима и да за финансијске извештаје одговорност сноси руководство, ревизор не може да закључи да је прибављено довољно адекватних ревизијских доказа све док не прибави доказе да су сви извештаји и обелодањивања која чине финансијске извештаје, припремљени и да је руководство за њих прихватило одговорност.

A68. у неким правним системима, закон или регулатива идентификује појединце или тела (на пример, директоре) који су одговорни за потврђивање да су сви извештаји и обелодањивања којачине финансијске извештаје припремљени, и прописују неопходан процес одобравања. у таквим случајевима, прибавља се доказ о датом одобрењу пре датирања извештаја о финансијским извештајима. у другим правним системима, процес одобравања није прописан законом или регулативом. у таквим случајевима, поступци које ентитет користи за припрему и финализирање својих финансијских извештаја са становишта руководства или управљачке структуре се разматрају са циљем идентификовања појединаца или тела који имају надлежност потврђивања да су сви извештаји који чине финансијске извештаје, укључујући повезане напомене, заиста припремљени. у неким случајевима, законом или регулативом се идентификује одређени тренутак у процесу финансијског извештавања у коме се очекује да је ревизија завршена.

A69. У неким правним системима, пре јавног објављивања финансијских извештаја захтева се коначно одобравање од стране акционара. У овим правним системима, коначно одобрење од стране акционара није услов да ревизор закључи да је прикупљено довољно адекватних ревизијских доказа. Датум одобравања финансијских извештаја за сврхе ISA је датум на који надлежна лица утврде да су сви извештаји и обелодањивања којачине финансијске извештаје припремљени и да су надлежна лица да за њих преузела одговорност.

*Извештај ревизора прописан законом или регулативом (видети параграф 50)*

A70. ISA 200 објашњава да се од ревизора може захтевати да, поред захтева ISA, испуни додатне правне и законске захтеве. Када се разлике између правних и законских захтева и Међународних стандарда ревизије односе само на формат и изразе ревизоровог извештаја захтеви у параграфу 50(а)–(о) постављају минимум елемената који треба да буду укључени у извештај ревизора да би се омогућило позивање на Међународне стандарде ревизије. У таквим околностима, захтеви у параграфима 21–49, који нису укључени у параграфу 50(а)–(о) не треба да се примењују, укључујући, на пример, захтеви који се тичу редоследа одељака Мишљење и Основа за мишљење.

A71. Ако специфични захтеви одређеног правног система нису у супротности са ISA стандардима, распоред садржаја и фразе које захтевају параграфи 21–49 овог стандарда помажу корисницима извештаја ревизора да лакше препознају извештај ревизора као извештај ревизије која је спроведена у складу са ISA стандардима.

Информације које захтева ISA 701 (видети параграф 50(х))

A72. Законом или регулативом може да се захтева од ревизора да достави додатне информације о обављеној ревизији, што може да укључује информације које су у складу са циљевима ISA 701, или може да прописује природу и обим комуникације о таквим питањима.

A73. ISA стандарди не замењују закон или регулативу којома се уређује ревизија финансијских извештаја. Када је ISA 701 применљив, може да се наведе референца на ISA стандарде у извештају ревизора ако, када се примењује закон или регулатива, одељак који се захтева параграфом 50 (х) овог стандарда није у супротности са захтевима који се тичу извештавања из ISA 701. У таквим околностима, ревизор ће можда морати да прилагоди одређене аспекте саопштавања кључних питања ревизије у извештају ревизора што се захтева стандардом ISA 701, на пример:

- Модификовањем наслова „Кључна ревизијска питања“, ако закон или регулатива прописују посебан наслов;

- Навођењем објашњења зашто су дате информације које захтевају закон или регулатива у извештају ревизора, на пример тако што ће се навести референца на релевантан закон или регулативу и описати како се те информације односе према кључним ревизијским питањима;

- Када закон или регулатива прописују природу и обим описа, допуњавањем прописаних података како би се постигао општи опис сваког кључног ревизијског питања које је у складу са захтевом из параграфа 13, стандарда ISA 701.

A74. ISA 210 се бави околностима у којима закон или прописи релевантног правног система прописују текст извештаја ревизора који се значајно разликује од оног одређеног захтевима Међународних стандарда ревизије који се посебно односе на мишљење ревизора. У таквим околностима, ISA 210 од ревизора захтева да изврши процену:

(а) Да ли корисници могу погрешно разумети уверавања добијена на основу извршене ревизије финансијских извештаја, и ако је тако

(б) Да ли би додатним објашњењем у извештају ревизора могао да се избегне могући неспоразум.

Уколико ревизор закључи да додатним објашњењем у извештају ревизора не може да се избегне могући неспоразум, ISA 210 од ревизора захтева да не прихвати ревизијско ангажовање, осим уколико то није прописано законом или прописима. У складу са ISA 210, ревизија извршена у складу са таквим законом или прописима није у складу са ISA. Сходно томе, ревизор се у свом извештају не позива на ревизију која је извршена у складу са Међународним стандардима ревизије.

Разматрања специфична за ентитете јавног сектора

A75. Ревизори ентитета у јавном сектору такође могу имати могућност да у складу са законом или регулативом јавно извештавају о одређеним питањима, било у извештају ревизора или у допунском извештају, који могу да садрже информације које су у складу са циљевима ISA 701. У таквим околностима, ревизор ће можда морати да прилагоди одређене аспекте саопштавања кључних ревизијских питања у извештају ревизора које захтева ISA 701 или да наведе референцу у извештају ревизора којом упућује на опис питања у допунском извештају.

*Извештај ревизора у вези са ревизијом која је спроведена и у складу са ревизијским стандардима одређеног правног система и са Међународним стандардима ревизије (видети параграф 44)*

A76. Ревизор у свом извештају може навести да је ревизија извршена у складу са Међународним стандардима ревизије, као и у складу са националним ревизијским стандардима, у случајевима када је ревизор остварио усклађеност са релевантним националним ревизијским стандардима, али и усклађеност са свим Међународним стандардима ревизије који су релевантни за ревизију.

A77. Није примерено позивање на Међународне стандарде ревизије, нити на националне ревизијске стандарде, у случају да постоји конфликт између захтева Међународних стандарда ревизије и захтева националних ревизијских стандарда који би навели ревизора да формира другачије мишљење или не укључи Пасус којим се скреће пажња на неко питање или пасус Остала питања, а што би у датим околностима, захтевали Међународни стандарди ревизије. У таквој ситуацији, извештај ревизора се може позивати само на стандарде ревизије (било да су у питању Међународни стандарди ревизије или национални стандарди ревизије) у складу са којима је припремљен извештај ревизора.

**Додатне информације презентоване са финансијским извештајима** (видети параграфе 53–54)

A78. У неким околностима, ентитет може бити у обавези у складу са законом, регулативом или стандардима, или може добровољно изабрати да, заједно са финансијским извештајима, представи додатне информације које нису обавезне у складу са применљивим оквиром финансијског извештавања. На пример, додатне информације могу бити приказане како би се унапредило корисничко разумевање применљивог оквира финансијског извештавања или пружио додатно објашњење конкретних ставки у финансијском извештају. Те информације су обично приказане или у додатним прегледима или додатним напоменама.

A79. У параграфу 53 овог стандарда наведено је да мишљење ревизора обухвата додатне информације које су саставни део финансијских извештаја због своје природе и начина на који су презентоване. Ова процена је предмет професионалног просуђивања. На пример:

- Када напомене у финансијским извештајима обухватају објашњење или усаглашавање у ком степену су финансијски извештаји усклађени са другим оквиром финансијског извештавања, ревизор може сматрати да су у питању допуњујуће информације које се не могу јасно одвојити од финансијских извештаја. Мишљење ревизора би такође обухватило додатне напомене или додатне прегледе који су референцама повезани са финансијским извештајима.

- Када је додатни биланс успеха који обелодањује посебне ставке расхода обелодањен као посебан документ укључен као прилог уз финансијске извештаје, ревизор може да сматра да је то додатна информација које може јасно да се издвоји од финансијских извештаја.

A80. Додатне информације које су обухваћене мишљењем ревизора се не морају посебно помињати у извештају ревизора, у случајевима када је позивање на напомене у опису извештаја који чине финансијске извештаје у извештају ревизора довољно.

A81. Закон или регулатива не мора захтевати да додатне информације буду обухваћене ревизијом, а руководство може одлучити да тражи од ревизора да не укључи додатне информације у делокруг ревизије финансијских извештаја.

A82. Ревизорова процена да ли су додатне информације, које нису обухваћене ревизијом, презентоване тако да се може тумачити да су обухваћене мишљењем ревизора укључује, на пример, начин на који је та информација презентована у односу на финансијске извештаје и остале додатне информације које су обухваћене ревизијом и да ли је јасно назначене да „нису обухваћене ревизијом“.

A83. Руководство може променити начин презентације додатних информација које нису обухваћене ревизијом како би се избегло погрешно тумачење да су обухваћене мишљењем ревизора, тако што ће на пример:

- Уклонити унакрсна повезивања између финансијских извештаја и додатних прегледа и додатних напомена које нису обухваћене ревизијом, тако да се успостави довољно јасно разграничење између информација које су обухваћене ревизијом и оних које нису обухваћене ревизијом.

- Поставити додатне информација које нису обухваћене ревизијом ван финансијских извештаја или, уколико то није могуће у датим околностима, поставити све напомене које нису обухваћене ревизијом на крају обавезних напомена уз финансијске извештаје и јасно их обележити да нису обухваћене ревизијом. Уколико напомене које нису обухваћене ревизијом помешане са онима које јесу, то може довести до погрешног закључка да су и оне биле предмет ревизије.

A84. Чињеница да није вршена ревизија додатних информација не ослобађа ревизора обавеза које нису обухваћене ревизијом складу са захтевима ISA 720 (ревидиран).

-----

*ISA 701, Саопштавање кључних ревизијских питања у извештају независног ревизора*

*ISA 705, Модификације мишљења у извештају независног ревизора*

*ISA 706, Пасус којим се скреће пажња и пасус у вези са осталим питањима у извештају независног ревизора*

*ISA 800 (ревидиран), Специјална разматрања – ревизије финансијских извештаја припремљених у складу са оквирима специјалне намене*

*ISA 805 (ревидиран), Специјална разматрања – ревизије појединачних финансијских извештаја и посебних елемената, рачуна или ставки финансијског извештаја*

*ISA 200, Општи циљеви независног ревизора и спровођење ревизије у складу са међународним стандардима ревизије, параграф 13 (а)*

*Параграфи 25–26 односе се на фразе које се користе да би се изразило ово мишљење у случају оквира фер презентације и оквира за усклађивање.*

*ISA 200, параграф 13(ф) одређује садржај финансијских извештаја.*

*ISA 200, параграф 11.*

*Параграфи 25–26 садрже фразе које се користе за изражавање овог мишљења када се користи оквир фер презентације, односно оквир усклађености.*

*ISA 330, Ревизорски одговор на процењене ризике, параграф 26.*

*ISA 450, Процена погрешних исказа идентификованих током ревизије, параграф 11.*

*ISA 570 (ревидиран), Сталност пословања, параграфи 21–23*

*ISA 700 (ревидиран), Одговорности ревизора у вези са осталим информацијама*

*ISA 570 (ревидиран), параграф 2*

*ISA 320, Материјалност у планирању и спровођењу ревизије, параграф 2*

*Специјална разматрања – ревизија финансијских извештаја групе (укључујући рад ревизора компоненте)*

*ISA 701, параграфи 11–16*

ISA 260 (ревидиран), Комуникација са лицима овлашћеним за управљање, Прилог 2.  
ISA 540, Ревизија рачуноводствених процена, укључујући рачуноводствену процену фер вредности и повезана обелодањивања, параграф 21.

На пример, у Међународним стандардима финансијског извештавања (IFRS) наведено је да фер презентација захтева верно представљање ефеката трансакција, других догађаја и околности у складу са дефиницијама и критеријумима за признавање имовине, обавеза, прихода и расхода.

Видети ISA 200, параграф 13(а)

На пример, IFRS захтева од ентитета да изврши додатна обелодањивања када усклађеност са специфичним захтевима IFRS није довољна да омогући корисницима да разумеју утицај одређених трансакција, других догађаја и околности на финансијску позицију ентитета и његове финансијске перформансе (Међународни рачуноводствени стандард 1, Презентација финансијских извештаја, параграф 17 (ц)).

ISA 200, параграфи А4–А5.

ISA 210, Договарање услова ревизијског ангажовања, параграф 6 (а).

ISA 210, параграф 18.

ISA 210, параграф А16

ISA 600, параграф А37

ISA 600, параграфи 19–20

ISA 210, параграфи 9 и А22

ISA 210, параграф 10

ISA 210, параграф А25

ISA 200, параграф 13 (ј).

ISA 210, параграф 6(б)(i)–(ii)

ISA 315 (ревидиран), Идентификовање и процена ризика материјално погрешних исказа путем разумевања ентитета и његовог окружења, параграф 4(ц)

ISQC 1, Контрола квалитета фирми које врше ревизију, преглед финансијских информација, друга ангажовања на основу којих се пружа уверавање и сродне услуге, параграф 32

ISA 560, Накнадни догађаји, параграфи 10–17

ISA 200, параграф А57.

ISA 210, параграф 21

ISA 200, параграф А58.

## **Прилог**

(видети параграф А19)

### **Примери извештаја независног ревизора о финансијским извештајима**

• Пример 1: Извештај ревизора о финансијским извештајима котираног ентитета припремљен у складу са оквиром фер презентације.

• Пример 2: Извештај ревизора о консолидованим финансијским извештајима котираног ентитета припремљен у складу са оквиром фер презентације.

• Пример 3: Извештај ревизора о финансијским извештајима ентитета који није котиран на берзи, припремљен у складу са оквиром фер презентације, (уз навођење референце на материјал који се налази на Интернет сајту овлашћеног тела).

• Пример 4: Извештај ревизора о финансијским извештајима ентитета који није котиран на берзи, припремљен у складу са оквиром усклађености опште намене.

### **Пример 1 – Извештај ревизора о финансијским извештајима котираног ентитета припремљеним у складу са оквиром фер презентације**

**За сврху овог илустративног примера ревизоровог извештаја, претпостављене су следеће околности:**

• Ревизија комплетног сета финансијских извештаја котираног ентитета на основу оквира фер презентације. У питању није ревизије групе (то јест, ISA 600 није применљив).

• Финансијски извештаји које је руководство ентитета припремило у складу са IFRS стандардима (оквир опште намене).

- **Услови ревизијског ангажовања одражавају опис одговорности руководства за финансијске извештаје из ISA 210. Ревизор је закључио да је немодификовано мишљење („чисто“) прикладно на основу прикупљених ревизијских доказа.**

- **Релевантни етички захтеви који се односе на ревизију укључују Етички кодекс за професионалне рачуновође Одбора за међународне етичке стандарде за рачуновође заједно са етичким захтевима који се односе на ревизије у датом правном систему, а ревизор треба да примењује оба.**

- **На основу прикупљених ревизијских доказа, ревизор је закључио да не постоји материјално значајна неизвесност у вези са догађајима или условима који могу да изазову значајну сумњу у вези са способношћу ентитета да настави са пословањем по начелу сталности у складу са ISA 570 (ревидиран).**

- **Кључна ревизијска питања су саопштена у складу са ISA 701.**

- **Ревизор је прибавио све остале информације до датума извештаја ревизора и није идентификовао материјално значајне погрешне исказе у осталим информацијама.**

- **Лица која су одговорна за надгледање финансијских извештаја нису иста лица која су одговорна за припрему финансијских извештаја.**

- **Поред ревизије финансијских извештаја ревизор има и друге извештајне одговорности у складу са захтевима локалног закона.**

#### **ИЗВЕШТАЈ НЕЗАВИСНОГ РЕВИЗОРА**

За акционаре компаније АБЦ [или други одговарајући адресат]

#### **Извештај о ревизији финансијских извештаја**

##### **Мишљење**

Извршили смо ревизију финансијских извештаја АБЦ компаније (у наставку Компанија), који обухватају извештај о финансијској позицији на дан 31. децембар 20X1. године и извештај о укупном резултату, извештај о променама на капиталу и извештај о токовима готовине за годину која се завршава на тај дан, и напомене уз финансијске извештаје које укључују сумарни преглед значајних рачуноводствених политика.

По нашем мишљењу, приложени финансијски извештаји дају истинит и објективан приказ, по свим материјално значајним аспектима (или *истинито и објективно приказују*) финансијске позиције АБЦ Компаније на дан 31. децембар 20X1. године и њене финансијске успешности и токова готовине за годину која се завршава на тај дан у складу са Међународним стандардима финансијског извештавања.

##### **Основа за мишљење**

Ревизију смо извршили у складу са Међународним стандардима ревизије (ISA). Наше одговорности у складу са тим стандардима су детаљније описане у одељку извештаја који је насловљен *Одговорности ревизора за ревизију финансијских извештаја*. Ми смо независни у односу на Компанију у складу са *Етичким кодексом за професионалне рачуновође* Одбора за међународне етичке стандарде за рачуновође (IESBA Кодекс) и етичким захтевима који су релевантни за нашу ревизију финансијских извештаја у (правни систем), и испунили смо наше друге етичке одговорности у складу са овим захтевима и IESBA Кодексом. Сматрамо да су ревизијски докази које смо прибавили довољни и адекватни да нам пруже основу за наше мишљење.

##### **Кључна ревизијска питања**

Кључна ревизијска питања су питања која су, по нашем професионалном просуђивању, била од највећег значаја у нашој ревизији финансијских извештаја за текући период. Ова питања су разматрана у контексту ревизије финансијских извештаја у целини и у формирању нашег мишљења о њима, и ми нисмо изнели издвојено мишљење о овим питањима.

[Опис свих кључних ревизијских питања у складу са ISA 701.]

**Остале информације [или други наслов, по потреби, као што је „Информације које се не односе на финансијске извештаје и извештај ревизора о њима“]**

[Извештавање у складу са захтевима који се тичу извештавања из стандарда ISA 720 (ревидиран) – видети Пример 1 у Прилогу 2 стандарда ISA 720 (ревидиран).]

**Одговорност руководства и лица овлашћених за управљање за финансијске извештаје**

Руководство је одговорно за припрему и фер презентацију ових финансијских извештаја у складу са међународним стандардима финансијског извештавања и за оне интерне контроле за које одреди да су потребне за припрему финансијских извештаја који не садрже материјално значајне погрешне исказе, настале услед криминалне радње или грешке.

При састављању финансијских извештаја, руководство је одговорно за процену способности Компаније да настави са пословањем у складу са начелом сталности, обелодањујући, по потреби, питања која се односе на сталност пословања и примену начела сталности пословања као рачуноводствене основе, осим ако руководство намерава да ликвидира Компанију или да обустави пословање, или нема другу реалну могућност осим да то уради.

Лица овлашћена за управљање су одговорна за надгледање процеса финансијског извештавања Компаније.

### **Одговорност ревизора за ревизију финансијских извештаја**

Наш циљ је стицање уверавања у разумној мери о томе да финансијски извештаји, узети у целини, не садрже материјално значајне погрешне исказе, настале услед криминалне радње или грешке; и издавање извештаја ревизора који садржи наше мишљење. Уверавање у разумној мери означава висок ниво уверавања, али не представља гаранцију да ће ревизија спроведена у складу са Међународним стандардима ревизије увек открити материјално погрешне исказе ако такви искази постоје. Погрешни искази могу да настану услед криминалне радње или грешке и сматрају се материјално значајним ако је разумно очекивати да ће они, појединачно или збирно, утицати на економске одлуке корисника донете на основу ових финансијских извештаја.

Параграф 41(б) овог стандарда објашњава да осенчени материјал у наставку може да буде дат у Прилогу уз извештај ревизора. У параграфу 41(ц) је објашњено да, када је законом, регулативом или националним стандардом ревизије изричито дозвољено ревизору да то ради, он може да наведе посебну референцу у извештају ревизора којом се упућује на локацију таквог описа на Интернет сајту одговарајућег овлашћеног тела, где је дат опис одговорности ревизора, уместо укључивања овог материјала у извештај ревизора, под условом да се опис на сајту односи на, и није у супротности са описом одговорности ревизора датим у наставку.

Као део ревизије у складу са ISA стандардима, ми примењујемо професионално просуђивање и одржавамо професионални скептицизам током ревизије. Исто тако, ми:

- Вршимо идентификацију и процену ризика од материјално значајних погрешних исказа у финансијским извештајима, насталих услед криминалне радње или грешке; осмишљавање и обављање ревизијских поступака који су прикладни за те ризике; и прибављање довољно адекватних ревизијских доказа да обезбеде основу за мишљење ревизора. Ризик да неће бити идентификовани материјално значајни погрешни искази који су резултат криминалне радње је већи него за погрешне исказе настале услед грешке, зато што криминална радња може да укључи удруживање, фалсификовање, намерне пропусте, лажно представљање или заобилажење интерне контроле.

- Стичемо разумевање о интерним контролама које су релевантне за ревизију ради осмишљавања ревизијских поступака који су прикладни у датим околностима, али не у циљу изражавања мишљења о ефикасности система интерне контроле ентитета.

- Вршимо процену примењених рачуноводствених политика и у којој мери су разумне рачуноводствене процене и повезана обелодањивања које је извршило руководство.

- Доносимо закључак о прикладности примене начела сталности као рачуноводствене основе од стране руководства и, на основу прикупљених ревизијских доказа, да ли постоји материјална неизвесност у вези са догађајима или условима који могу да изазову значајну сумњу у погледу способности ентитета да настави са пословањем у складу са начелом сталности. Ако закључимо да постоји материјална неизвесност, дужни смо да у свом извештају скренемо пажњу на повезана обелодањивања у финансијским извештајима или, ако таква обелодањивања нису адекватна, да модификујемо своје мишљење. Наши закључци се заснивају на ревизијским доказима прикупљеним до датума извештаја ревизора. Међутим, будући догађаји или услови могу за последицу да имају да ентитет престане да послује у складу са начелом сталности.

- Вршимо процену укупне презентације, структуре и садржаја финансијских извештаја, укључујући обелодањивања, и да ли су у финансијским извештајима приказане основне трансакције и догађаји на такав начин да се постигне фер презентација.

Саопштавамо лицима овлашћеним за управљање, између осталог, планирани обим и време ревизије и значајне ревизијске налазе, укључујући све значајне недостатке интерне контроле које смо идентификовали током ревизије.

Такође, достављамо лицима овлашћеним за управљање изјаву да смо усклађени са релевантним етичким захтевима у погледу независности и да ћемо их обавестити о свим односима и осталим питањима за која може разумно да се претпостави да утичу на нашу независност, и где је то могуће, о повезаним мерама заштите.

Од питања која су саопштена лицима овлашћеним за управљање, ми одређујемо која питања су била од највеће важности у ревизији финансијских извештаја за текући период и стога су кључна ревизијска питања. Ми описујемо ова питања у извештају ревизора, осим ако закон или регулатива искључује јавно обелодањивање о том питању или када, у изузетно ретким околностима, утврдимо да питање не треба да буде укључено у извештај ревизора, зато што је разумно очекивати да негативне последице буду веће него користи од такве комуникације.

## **Извештај о другим законским и регулаторним захтевима**

[Форма и садржај овог одељка ревизорског извештаја се разликује у зависности од природе других извештајних одговорности ревизора које су одређене локалним законима, регулативом или националним стандардима ревизије. Питања на која се односе други закони, регулатива или национални стандарди ревизије (у даљем тексту „остале одговорности које се тичу извештавања“) се обрађују у овом делу осим ако се друге одговорности које се тичу извештавања баве истим темама као оне презентоване у оквиру одговорности које се тичу извештавања, а које би, према стандардима ISA, требало да буду део одељка насловљеног Извештај о ревизији консолидованих финансијских извештаја. Извештавање о другим одговорностима које се тичу извештавања које се бави истим темама као оне које се захтевају од ISA може да се комбинује (то јест, да се укључи у одељак насловљен Извештај о ревизији консолидованих финансијских извештаја под одговарајућим поднасловом) под условом да је у извештају ревизора јасно наведено постојање разлика између других одговорности које се тичу извештавања и одговорности које се тичу извештавања, а које су у складу са захтевима ISA стандарда, када таква разлика постоји.]

Партнер у ангажовању на ревизији на основу ког је састављен овај извештај независног ревизора је [име].

[Потпис у име ревизорске фирме, име и презиме ревизора, или обоје, у складу са захтевима правног система]

(Адреса ревизора)

[Датум]

### **Пример 2 – Извештај ревизора о консолидованим финансијским извештајима котираног ентитета припремљеним у складу са оквиrom фер презентације**

За сврху овог илустративног примера ревизоровог извештаја, претпостављене су следеће околности:

- Ревизија комплетног сета консолидованих финансијских извештаја котираног ентитета на основу оквира фер презентације. У питању је ревизија групе, матични ентитет са зависним ентитетима (то јест, ISA 600 је применљив).
- Консолидовани финансијски извештаји које је руководство ентитета припремило у складу са IFRS стандардима (оквир опште намене).
- Услови ревизијског ангажовања одражавају опис одговорности руководства за консолидоване финансијске извештаје из ISA 210.
- Ревизор је закључио да је немодификовано мишљење („чисто“) прикладно на основу прикупљених ревизијских доказа.
- Етички кодекс за професионалне рачуновође Одбора за међународне етичке стандарде за рачуновође садржи све релевантне етичке захтеве који се односе на ову ревизију.
- На основу прикупљених ревизијских доказа, ревизор је закључио да не постоји материјално значајна неизвесност у вези са догађајима или условима који могу да изазову значајну сумњу у вези са способношћу ентитета да настави са пословањем по начелу сталности у складу са ISA 570 (ревидиран).
- Кључна ревизијска питања су саопштена у складу са ISA 701.
- Ревизор је прибавио све остале информације до датума извештаја ревизора и није идентификовао материјално значајне погрешне исказе у осталим информацијама.
- Лица која су одговорна за надгледање консолидованих финансијских извештаја нису иста лица која су одговорна за припрему консолидованих финансијских извештаја.
- Поред ревизије консолидованих финансијских извештаја ревизор има и друге извештајне одговорности у складу са захтевима локалног закона.

### **ИЗВЕШТАЈ НЕЗАВИСНОГ РЕВИЗОРА**

За акционаре компаније АБЦ [или други одговарајући адресат]

### **Извештај о консолидованим финансијским извештајима**

#### **Мишљење**

Извршили смо ревизију приложених консолидованих финансијских извештаја АБЦ компаније и њених зависних ентитета, који обухватају консолидовани извештај о финансијској позицији на дан 31. децембар 20X1. године и консолидовани извештај о укупном резултату, консолидовани извештај о променама на капиталу и консолидовани извештај о токовима готовине за годину која се завршава на тај дан, и напомене уз финансијске извештај које укључују сумарни преглед значајних рачуноводствених политика.

По нашем мишљењу, приложени консолидовани финансијски извештаји дају истинит и објективан приказ, по свим материјално значајним аспектима (или истинито и објективно приказују) консолидоване финансијске позиције Групе на дан 31. децембар 20X1. године и њене консолидоване финансијске успешности и консолидованих токова готовине за годину која се завршава на тај дан у складу са Међународним стандардима финансијског извештавања (IFRS).

#### **Основа за мишљење**

Ревизију смо извршили у складу са Међународним стандардима ревизије (ISA). Наше одговорности у складу са тим стандардима су детаљније описане у одељку извештаја који је насловљен *Одговорности ревизора за ревизију консолидованих финансијских извештаја*. Ми смо



независни у односу на Компанију у складу са *Етичким кодексом за професионалне рачуновође* Одбора за међународне етичке стандарде за рачуновође (IESBA Кодекс), и испунили смо наше друге етичке одговорности у складу са овим захтевима и IESBA Кодексом. Сматрамо да су ревизијски докази које смо прибавили довољни и адекватни да нам пруже основу за наше мишљење.

#### **Кључна ревизијска питања**

Кључна ревизијска питања су питања која су, по нашем професионалном просуђивању, била од највећег значаја у нашој ревизији консолидованих финансијских извештаја за текући период. Ова питања су разматрана у контексту ревизије консолидованих финансијских извештаја у целини и у формирању нашег мишљења о њима, и ми нисмо изнели издвојено мишљење о овим питањима.

*[Опис свих кључних ревизијских питања у складу са ISA 701.]*

#### **Остале информације [или други наслов, по потреби, као што је „Информације које се не односе на финансијске извештаје и извештај ревизора о њима“]**

*[Извештавање у складу са захтевима који се тичу извештавања из стандарда ISA 720 (ревидиран) – видети Пример 1 у Прилогу 2 стандарда ISA 720 (ревидиран).]*

*Одговорност руководства и лица овлашћених за управљање за консолидоване финансијске извештаје*

Руководство је одговорно за припрему и фер презентацију ових консолидованих финансијских извештаја у складу са Међународним стандардима финансијског извештавања, и за оне интерне контроле за које одреди да су потребне за припрему консолидованих финансијских извештаја који не садрже материјално значајне погрешне исказе, настале услед криминалне радње или грешке.

При састављању консолидованих финансијских извештаја, руководство је одговорно за процену способности Компаније да настави са пословањем у складу са начелом сталности, обелодањујући, по потреби, питања која се односе на сталност пословања и примену начела сталности пословања као рачуноводствене основе, осим ако руководство намерава да ликвидира Компанију или да обустави пословање, или нема другу реалну могућност осим да то уради.

Лица овлашћена за управљање су одговорна за надгледање процеса финансијског извештавања Компаније.

#### **Одговорност ревизора за ревизију консолидованих финансијских извештаја**

Наш циљ је стицање уверавања у разумној мери о томе да консолидовани финансијски извештаји, узети у целини, не садрже материјално значајне погрешне исказе, настале услед криминалне радње или грешке; и издавање ревизоровог извештаја који садржи мишљење ревизора. Уверавање у разумној мери означава висок ниво уверавања, али не представља гаранцију да ће ревизија спроведена у складу са Међународним стандардима ревизије увек открити материјално погрешне исказе ако такви искази постоје. Погрешни искази могу да настану услед криминалне радње или грешке и сматрају се материјално значајним ако је разумно очекивати да ће они, појединачно или збирно, утицати на економске одлуке корисника донете на основу ових консолидованих финансијских извештаја.

Параграф 41(б) овог стандарда објашњава да осенчени материјал у наставку може да буде дат у Прилогу уз извештај ревизора. У параграфу 41(ц) је објашњено да, када је законом, регулативом или националним стандардом ревизије изричито дозвољено ревизору да то ради, он може да наведе посебну референцу у извештају ревизора којом се упућује на локацију таквог описа на Интернет сајту одговарајућег овлашћеног тела, где је дат опис одговорности ревизора, уместо укључивања овог материјала у извештај ревизора, под условом да се опис на сајту односи на, и није у супротности са описом одговорности ревизора датим у наставку.

Као део ревизије у складу са ISA стандардима, ми примењујемо професионално просуђивање и одржавамо професионални скептицизам током ревизије. Исто тако, ми:

- Вршимо идентификацију и процену ризика од материјално значајних погрешних исказа у консолидованим финансијским извештајима, насталих услед криминалне радње или грешке; осмишљавање и обављање ревизијских поступака који су прикладни за те ризике; и прибављање довољно адекватних ревизијских доказа да обезбеде основу за мишљење ревизора. Ризик да неће бити идентификовани материјално значајни погрешни искази који су резултат криминалне радње је већи него за погрешне исказе настале услед грешке, зато што криминална радња може да укључи удруживање, фалсификовање, намерне пропусте, лажно представљање или заобилажење интерне контроле.

- Стичемо разумевање о интерним контролама које су релевантне за ревизију ради осмишљавања ревизијских поступака који су прикладни у датим околностима, али не у циљу изражавања мишљења о ефикасности система интерне контроле групе.

- Вршимо процену примењених рачуноводствених политика и у којој мери су разумне рачуноводствене процене и повезана обелодањивања које је извршило руководство.

- Доносимо закључак о прикладности примене начела сталности као рачуноводствене основе од стране руководства и, на основу прикупљених ревизијских доказа, да ли постоји материјална неизвесност у вези са догађајима или условима који могу да изазову значајну сумњу у погледу способности Групе да настави са пословањем у складу са начелом сталности. Ако закључимо да постоји материјална неизвесност, дужни смо да у свом извештају скренемо пажњу на повезана обелодањивања у консолидованим финансијским извештајима или, ако таква обелодањивања нису адекватна, да модификујемо своје мишљење. Наши закључци се заснивају на ревизијским доказима прикупљеним до датума извештаја ревизора. Међутим, будући догађаји или услови могу да последицу да имају да Група престане да послује у складу са начелом сталности.

- Вршимо процену укупне презентације, структуре и садржаја консолидованих финансијских извештаја, укључујући обелодањивања, и да ли су у консолидованим финансијским извештајима приказане основне трансакције и догађаји на такав начин да се постигне фер презентација.

- Прибављамо довољно адекватних ревизијских доказа у вези са финансијским информацијама ентитета или пословних активности у оквиру Групе како би изразили мишљење о консолидованим финансијским извештајима. Ми смо одговорни за усмеравање, надзор и извршење ревизије групе. Такође, ми смо искључиво одговорни за наше ревизијско мишљење.

Саопштавамо лицима овлашћеним за управљање, између осталог, планирани обим и време ревизије и значајне ревизијске налазе, укључујући све значајне недостатке интерне контроле које смо идентификовали током ревизије.

Такође, достављамо лицима овлашћеним за управљање изјаву да смо усклађени са релевантним етичким захтевима у погледу независности и да ћемо их обавестити о свим односима и осталим питањима за која може разумно да се претпостави да утичу на нашу независност, и где је то могуће, о повезаним мерама заштите.

Од питања која су саопштена лицима овлашћеним за управљање, ми одређујемо која питања су била од највеће важности у ревизији консолидованих финансијских извештаја за текући период и стога су кључна ревизијска питања. Ми описујемо ова питања у извештају ревизора, осим ако закон или регулатива искључује јавно обелодањивање о том питању или када, у изузетно ретким околностима, утврдимо да питање не треба да буде укључено у извештај ревизора, зато што је разумно очекивати да негативне последице буду веће него користи од такве комуникације.

#### **Извештај о другим законским и регулаторним захтевима**

*[Форма и садржај овог одељка ревизорског извештаја се разликује у зависности од природе других извештајних одговорности ревизора које су одређене локалним законима, регулативом или националним стандардима ревизије. Питања на која се односе други закони, регулатива или национални стандарди ревизије (у даљем тексту „остале одговорности које се тичу извештавања“) се обрађују у овом делу осим ако се друге одговорности које се тичу извештавања баве истим темама као оне презентоване у оквиру одговорности које се тичу извештавања, а које би, према стандардима ISA, требало да буду део одељка насловљеног Извештај о ревизији консолидованих финансијских извештаја. Извештавање о другим одговорностима које се тичу извештавања које се бави истим темама као оне које се захтевају од ISA, може да се комбинује (то јест, да се укључи у одељак насловљен Извештај о ревизији консолидованих финансијских извештаја под одговарајућим поднасловом) под условом да је у извештају ревизора јасно наведено постојање разлика између других одговорности које се тичу извештавања и одговорности које се тичу извештавања, а које су у складу са захтевима ISA стандарда, када таква разлика постоји.]*

Партнер у ангажовању на ревизији на основу ког је састављен овај извештај независног ревизора је [име].

*[Потпис у име ревизорске фирме, име и презиме ревизора, или обоје, у складу са захтевима правног система]*

*[Адреса ревизора]*

*[Датум]*

#### **Пример 3 – Извештај ревизора о финансијским извештајима ентитета који није котиран на берзи, припремљеним у складу са оквиrom фер презентације**

**За сврхе овог илустративног примера ревизоровог извештаја, претпостављене су следеће околности:**

- Ревизија комплетног сета финансијских извештаја ентитета који није котиран на берзи, припремљених на основу оквира фер презентације. У питању није ревизија групе (то јест, ISA 600 није применљив).

- Финансијски извештаји које је руководство ентитета припремило у складу са IFRS стандардима (оквир опште намене).

- Услови ревизијског ангажовања одражавају опис одговорности руководства за финансијске извештаје из ISA 210.

- Ревизор је закључио да је немодификовано мишљење („чисто“) прикладно на основу прикупљених ревизијских доказа.

- Релевантни етички захтеви који се односе на ревизију су етички захтеви који се односе на ревизије у датом правном систему.

- На основу прикупљених ревизијских доказа, ревизор је закључио да не постоји материјално значајна неизвесност у вези са догађајима или условима који могу да изазову значајну сумњу у вези са способношћу ентитета да настави са пословањем по начелу сталности у складу са ISA 570 (ревидиран).

- Од ревизора се не захтева, а он није донео другачију одлуку, да саопштава кључна ревизијска питања у складу са ISA 701.

- Ревизор је прибавио све остале информације до датума извештаја ревизора и није идентификовао материјално значајне погрешне исказе у осталим информацијама.

- Лица која су одговорна за надгледање финансијских извештаја нису иста лица која су одговорна за припрему финансијских извештаја.

- Поред ревизије финансијских извештаја ревизор нема друге извештајне одговорности у складу са захтевима локалног закона.

- Ревизор је одабрао да наведе референцу на опис одговорности ревизора који је дат на Интернет сајту одговарајућег овлашћеног тела.

#### **ИЗВЕШТАЈ НЕЗАВИСНОГ РЕВИЗОРА**

За акционаре компаније АБЦ [или други одговарајући адресат]

#### **Мишљење**

Извршили смо ревизију финансијских извештаја АБЦ компаније (у наставку Компанија), који обухватају извештај о финансијској позицији на дан 31. децембар 20X1. године и извештај о укупном резултату, извештај о променама на капиталу и извештај о токовима готовине за годину која се завршава на тај дан, и напомене уз финансијске извештаје које укључују сумарни преглед значајних рачуноводствених политика.

По нашем мишљењу, приложени финансијски извештаји дају истинит и објективан приказ, по свим материјално значајним аспектима (или *истинито и објективно приказују*) финансијске позиције АБЦ Компаније на дан 31. децембар 20X1. године и њене финансијске успешности и токова готовине за годину која се завршава на тај дан у складу са Међународним стандардима финансијског извештавања (IFRS).

#### **Основа за мишљење**

Ревизију смо извршили у складу са Међународним стандардима ревизије (ISA). Наше одговорности у складу са тим стандардима су детаљније описане у одељку извештаја који је насловљен *Одговорности ревизора за ревизију финансијских извештаја*. Ми смо независни у односу на Компанију у складу са *Етичким кодексом за професионалне рачуновође* Одбора за међународне етичке стандарде за рачуновође (IESBA Кодекс) и етичким захтевима који су релевантни за нашу ревизију финансијских извештаја у (правни систем), и испунили смо наше друге етичке одговорности у складу са овим захтевима и IESBA Кодексом. Сматрамо да су ревизијски докази које смо прибавили довољни и адекватни да нам пруже основу за наше мишљење.

**Остале информације [или други наслов, по потреби, као што је „Информације које се не односе на финансијске извештаје и извештај ревизора о њима“]**

[Извештавање у складу са захтевима који се тичу извештавања из стандарда ISA 720 (ревидиран) – видети Пример 1 у Прилогу 2 стандарда ISA 720 (ревидиран).]

**Одговорност руководства и лица овлашћених за управљање за финансијске извештаје**

Руководство је одговорно за припрему и фер презентацију ових финансијских извештаја у складу са Међународним стандардима финансијског извештавања и за оне интерне контроле за које одреди да су потребне за припрему финансијских извештаја који не садрже материјално значајне погрешне исказе, настале услед криминалне радње или грешке.

При састављању финансијских извештаја, руководство је одговорно за процену способности Компаније да настави са пословањем у складу са начелом сталности, обелодањујући, по потреби, питања која се односе на сталност пословања и примену начела сталности пословања као рачуноводствене основе, осим ако руководство намерава да ликвидира Компанију или да обустави пословање, или нема другу реалну могућност осим да то уради.

Лица овлашћена за управљање су одговорна за надгледање процеса финансијског извештавања Компаније.

#### **Одговорност ревизора за ревизију финансијских извештаја**

Наш циљ је стицање уверавања у разумној мери о томе да финансијски извештаји, узети у целини, не садрже материјално значајне погрешне исказе, настале услед криминалне радње или грешке; и издавање ревизоровог извештаја који садржи мишљење ревизора. Уверавање у разумној мери означава висок ниво уверавања, али не представља гаранцију да ће ревизија спроведена у складу са Међународним стандардима ревизије увек открити материјално погрешне исказе ако такви искази постоје. Погрешни искази могу да настану услед криминалне радње или грешке и

сматрају се материјално значајним ако је разумно очекивати да ће они, појединачно или збирно, утицати на економске одлуке корисника донете на основу ових финансијских извештаја.

Детаљан опис одговорности ревизора за ревизију финансијских извештаја се налази на сајту [Организације] на адреси: [Интернет адреса]. Овај опис представља део ревизоровог извештаја.

[Потпис у име ревизорске фирме, име и презиме ревизора, или обоје, у складу са захтевима правног система]

(Адреса ревизора)

[Датум]

**Пример 4 – Извештај ревизора о финансијским извештајима ентитета који није котиран на берзи, припремљеним у складу са оквиrom усклађености опште намене**

**За сврхе овог илустративног примера ревизоровог извештаја, претпостављене су следеће околности:**

- Ревизија комплетног сета финансијских извештаја ентитета који није котиран на берзи обавезна законом или регулативом. У питању није ревизије групе (то јест, ISA 600 није применљив).

- Финансијски извештаји које је руководство ентитета припремило у складу са Оквиром финансијског извештавања (закон XYZ) правног система X (то јест, оквир финансијског извештавања, који обухвата законе или регулативу, осмишљен у циљу испуњавања општих потреба за финансијским информацијама широког спектра корисника, али који није оквир фер презентације).

- Услови ревизијског ангажовања одражавају опис одговорности руководства за финансијске извештаје из ISA 210.

- Ревизор је закључио да је немодификовано мишљење („чисто“) прикладно на основу прикупљених ревизијских доказа.

- Релевантни етички захтеви који се односе на ревизију су етички захтеви који се односе на ревизије у датом правном систему.

- На основу прикупљених ревизијских доказа, ревизор је закључио да не постоји материјално значајна неизвесност у вези са догађајима или условима који могу да изазову значајну сумњу у вези са способношћу ентитета да настави са пословањем по начелу сталности у складу са ISA 570 (ревидиран).

- Од ревизора се не захтева, а он није донео другачију одлуку, да саопштава кључна ревизијска питања у складу са ISA 701.

- Ревизор је прибавио све остале информације до датума извештаја ревизора и није идентификовао материјално значајне погрешне исказе у осталим информацијама.

- Лица која су одговорна за надгледање финансијских извештаја нису иста лица која су одговорна за припрему финансијских извештаја.

- Ревизор нема друге извештајне одговорности у складу са захтевима локалног закона.

#### **ИЗВЕШТАЈ НЕЗАВИСНОГ РЕВИЗОРА**

[Одговарајући адресат]

#### **Мишљење**

Извршили смо ревизију финансијских извештаја АБЦ компаније (у наставку Компанија), који обухватају биланс стања на дан 31. децембар 20X1. године и биланс успеха, извештај о променама на капиталу и извештај о токовима готовине за годину која се завршава на тај дан, и напомене уз финансијске извештаје које укључују сумарни преглед значајних рачуноводствених политика.

По нашем мишљењу, приложени финансијски извештаји су припремљени, по свим материјално значајним аспектима у складу са законом XYZ правног система X.

#### **Основа за мишљење**

Ревизију смо извршили у складу са Међународним стандардима ревизије (ISA). Наше одговорности у складу са тим стандардима су детаљније описане у одељку извештаја који је насловљен *Одговорности ревизора за ревизију финансијских извештаја*. Ми смо независни у односу на Компанију у складу са етичким захтевима који су релевантни за нашу ревизију финансијских извештаја у (правни систем), и испунили смо наше друге етичке одговорности у складу са овим захтевима. Сматрамо да су ревизијски докази које смо прибавили довољни и адекватни да нам пруже основу за наше мишљење.

**Остале информације [или други наслов, по потреби, као што је „Информације које се не односе на финансијске извештаје и извештај ревизора о њима“]**

[Извештавање у складу са захтевима који се тичу извештавања из стандарда ISA 720 (ревидиран) – видети Пример 1 у Прилогу 2 стандарда ISA 720 (ревидиран).]

**Одговорност руководства и лица овлашћених за управљање за финансијске извештаје**

Руководство је одговорно за припрему и фер презентацију ових финансијских извештаја у складу са законом XYZ правног система X и за оне интерне контроле за које одреди да су потребне за припрему финансијских извештаја који не садрже материјално значајне погрешне исказе, настале услед криминалне радње или грешке.

При састављању финансијских извештаја, руководство је одговорно за процену способности Компаније да настави са пословањем у складу са начелом сталности, обелодањујући, по потреби, питања која се односе на сталност пословања и примену начела сталности пословања као рачуноводствене основе, осим ако руководство намерава да ликвидира Компанију или да обустави пословање, или нема другу реалну могућност осим да то уради.

Лица овлашћена за управљање су одговорна за надгледање процеса финансијског извештавања Компаније.

#### **Одговорност ревизора за ревизију финансијских извештаја**

Наш циљ је стицање уверавања у разумној мери о томе да финансијски извештаји, узети у целини, не садрже материјално значајне погрешне исказе, настале услед криминалне радње или грешке; и издавање ревизоровог извештаја који садржи мишљење ревизора. Уверавање у разумној мери означава висок ниво уверавања, али не представља гаранцију да ће ревизија спроведена у складу са Међународним стандардима ревизије увек открити материјално погрешне исказе ако такви искази постоје. Погрешни искази могу да настану услед криминалне радње или грешке и сматрају се материјално значајним ако је разумно очекивати да ће они, појединачно или збирно, утицати на економске одлуке корисника донете на основу ових финансијских извештаја.

Параграф 41(б) овог стандарда објашњава да осечени материјал у наставку може да буде дат у Прилогу уз извештај ревизора. У параграфу 41(ц) је објашњено да, када је законом, регулативом или националним стандардом ревизије изричито дозвољено ревизору да то ради, он може да наведе посебну референцу у извештају ревизора којом се упућује на локацију таквог описа на Интернет сајту одговарајућег овлашћеног тела, где је дат опис одговорности ревизора, уместо укључивања овог материјала у извештај ревизора, под условом да се опис на сајту односи на, и није у супротности а описом одговорности ревизора датим у наставку.

Као део ревизије у складу са ISA стандардима, ми примењујемо професионално просуђивање и одржавамо професионални скептицизам током ревизије. Исто тако, ми:

- Вршимо идентификацију и процену ризика од материјално значајних погрешних исказа у финансијским извештајима, насталих услед криминалне радње или грешке; осмишљавање и обављање ревизијских поступака који су прикладни за те ризике; и прибављање довољно адекватних ревизијских доказа да обезбеде основу за мишљење ревизора. Ризик да неће бити идентификовани материјално значајни погрешни искази који су резултат криминалне радње је већи него за погрешне исказе настале услед грешке, зато што криминална радња може да укључи удруживање, фалсификовање, намерне пропусте, лажно представљање или заобилажење интерне контроле.

- Стичемо разумевање о интерним контролама које су релевантне за ревизију ради осмишљавања ревизијских поступака који су прикладни у датим околностима, али не у циљу изражавања мишљења о ефикасности система интерне контроле ентитета.

- Вршимо процену примењених рачуноводствених политика и у којој мери су разумне рачуноводствене процене и повезана обелодањивања које је извршило руководство.

- Доносимо закључак о прикладности примене начела сталности као рачуноводствене основе од стране руководства и, на основу прикупљених ревизијских доказа, да ли постоји материјална неизвесност у вези са догађајима или условима који могу да изазову значајну сумњу у погледу способности ентитета да настави са пословањем у складу са начелом сталности. Ако закључимо да постоји материјална неизвесност, дужни смо да у свом извештају скренемо пажњу на повезана обелодањивања у финансијским извештајима или, ако таква обелодањивања нису адекватна, да модификујемо своје мишљење. Наши закључци се заснивају на ревизијским доказима прикупљеним до датума извештаја ревизора. Међутим, будући догађаји или услови могу за последицу да имају да ентитет престане да послује у складу са начелом сталности.

Саопштавамо лицима овлашћеним за управљање, између осталог, планирани обим и време ревизије и значајне ревизијске налазе, укључујући све значајне недостатке интерне контроле које смо идентификовали током ревизије.

[Потпис у име ревизорске фирме, име и презиме ревизора, или обоје, у складу са захтевима правног система]

[Адреса ревизора]

[Датум ]

-----

Поднослов „Извештај о финансијским извештајима“ није потребан уколико не постоји други поднаслов, у овом случају „Извештај о другим законским и регулаторним захтевима“.

У наведеним примерима извештаја ревизора, израз руководство и лица овлашћена за управљање можда ће морати да се замени другим изразом који је прикладан у контексту правног оквира одређеног правног система.

Када је руководство одговорно за припрему финансијских извештаја који пружају истинит и објективан приказ, ова реченица би гласила: „Руководство је одговорно за припрему финансијских извештаја који пружају истинит и објективан приказ у складу са Међународним стандардима финансијског извештавања и за оне...”

Ова реченица се мења, по потреби, у околностима када ревизор такође има одговорност да изда мишљење о ефективности интерних контрола у вези са ревизијом финансијских извештаја.

Поднаслов „Извештај о ревизији консолидованих финансијских извештаја” није потребан уколико не постоји други поднаслов, у овом случају „Извештај о другим законским и регулаторним захтевима.”

Или други појам који је прикладан у контексту правног оквира одређеног правног система.

Када је руководство одговорно за припрему консолидованих финансијских извештаја који пружају истинит и објективан приказ, ова реченица би гласила: „Руководство је одговорно за припрему консолидованих финансијских извештаја који пружају истинит и објективан приказ у складу са Међународним стандардима финансијског извештавања и за оне...”

Ова реченица се мења, по потреби, у околностима када ревизор такође има одговорност да изда мишљење о ефективности интерних контрола у вези са ревизијом финансијских извештаја.

У наведеним примерима извештаја ревизора, израз руководство и лица овлашћена за управљање можда ће морати да се замени другим изразом који је прикладан у контексту правног оквира одређеног правног система.

Када је руководство одговорно за припрему финансијских извештаја који пружају истинит и објективан приказ, ова реченица би гласила: „Руководство је одговорно за припрему финансијских извештаја који пружају истинит и објективан приказ у складу са Међународним стандардима финансијског извештавања и за оне...”

Или други израз који је прикладан у контексту правног оквира одређеног правног система.

Када је руководство одговорно за припрему финансијских извештаја који пружају истинит и објективан приказ, ова реченица би гласила: „Руководство је одговорно за припрему финансијских извештаја који пружају истинит и објективан приказ у складу са Међународним стандардима финансијског извештавања и за оне...”

Ова реченица се мења, по потреби, у околностима када ревизор такође има одговорност да изда мишљење о ефективности интерних контрола у вези са ревизијом финансијских извештаја.

## **МЕЂУНАРОДНИ СТАНДАРД РЕВИЗИЈЕ 701 САОПШТАВАЊЕ КЉУЧНИХ РЕВИЗИЈСКИХ ПИТАЊА У ИЗВЕШТАЈУ НЕЗАВИСНОГ РЕВИЗОРА**

(Важи за ревизије финансијских извештаја за периоде који се завршавају 15. децембра 2016. године или касније)

### **САДРЖАЈ**

Параграф

### **Увод**

Делокруг овог ISA 1–5

Датум ступања на снагу 6

### **Циљеви 7**

### **Дефиниције 8**

### **Захтеви**

Одређивање кључних ревизијских питања 9–10

Саопштавање кључних ревизијских питања 11–16

Комуникација са лицима овлашћеним за управљање 17

Документација 18

### **Примена и остала објашњења**

Делокруг овог стандарда А1–А8

Одређивање кључних ревизијских питања А9-А30

Саопштавање кључних ревизијских питања А31-А59

Комуникација са лицима овлашћеним за управљање А60-А63

Документација А64

Прилог: Примери извештаја ревизора о финансијским извештајима

Међународни стандард ревизије (ISA) 701, *Саопштавање кључних ревизијских питања у извештају независног ревизора* треба тумачити у контексту ISA 200, *Општи циљеви независног ревизора и спровођење ревизије у складу са Међународним стандардима ревизије*.

#### **Увод**

#### **Делокруг овог ISA**

1. Овај међународни стандард ревизије (ISA) бави се одговорностима ревизора у погледу саопштавања кључних ревизијских питања у извештају ревизора. У њему су обрађена питања у вези за просуђивањем ревизора о томе шта треба да саопшти у извештају ревизора и у каквој форми и какав садржај треба да има та комуникација.

2. Циљ саопштавања кључних ревизијских питања је да се побољша комуникативна вредност извештаја ревизора тако што се обезбеђује већа транспарентност у вези са ревизијом која је изведена. Саопштавање кључних ревизијских питања обезбеђује додатне информације намењене циљним корисницима финансијских извештаја („циљни корисници“) да им помогне у разумевању оних питања која су, по професионалном просуђивању ревизора, од највећег значаја у ревизији финансијских извештаја текућег периода. Саопштавање кључних ревизијских питања такође може да помогне корисницима у разумевању ентитета и области које су значајне за просуђивања руководства у финансијским извештајима над којима је извршена ревизија. (видети параграфе А1-А4).

3. Саопштавање кључних ревизијских питања у извештају ревизора такође може да пружи циљним корисницима основу за даље ангажовање са руководством и лицима овлашћеним за управљање у вези са одређеним питањима која се односе на ентитет, финансијским извештајима над којима је изведена ревизија, или ревизијом која је изведена.

4. Саопштавање кључних ревизијских питања у извештају ревизора је у контексту мишљења о финансијским извештајима у целини. Саопштавање кључних ревизијских питања у извештају ревизора није:

(а) замена за обелодањивања у финансијским извештајима која се од руководства захтевају применљивим оквиром финансијског извештавања, или која су на други начин неопходна да се постигне фер презентација;

(б) замена за изражавање модификованог мишљења ревизора када је то неопходно услед околности специфичног ревизијског ангажовања у складу са ISA 705 (ревидиран);

(ц) замена за извештавање у складу са ISA 570 (ревидиран) када постоји материјално значајна неизвесност у вези са догађајима или условима који могу да изазову значајну сумњу у способност ентитета да настави са пословањем у складу са начелом сталности; или

(д) издвојено мишљење о појединачним питањима. (параграфи А5-А8)

5. Овај ISA стандард примењује се на ревизије комплетног сета финансијских извештаја опште намене котираних ентитета и на околности када ревизор сам одлучи да саопшти кључна ревизијска питања у извештају ревизора. Овај ISA се такође примењује када закон или регулатива захтевају од ревизора да саопшти кључна ревизијска питања у извештају ревизора. Међутим ISA 705 (ревидиран) не дозвољава ревизору да саопштава кључна ревизијска питања када се ревизор уздржи од изражавања мишљења о финансијским извештајима, осим ако се такво извештавање захтева законом или регулативом.

#### **Датум ступања на снагу**

5. Овај стандард се примењује на ревизије финансијских извештаја за периоде који се завршавају 15 децембра 2016. године и касније.

#### **Циљеви**

6. Циљеви ревизора су да одреди кључна ревизијска питања и након што формира мишљење о финансијским извештајима, да саопшти та питања тако што ће да их опише у извештају ревизора.

#### **Дефиниције**

7. За потребе овог стандарда, наведени појмови имају следеће значење:

Кључна ревизијска питања – Питања која, на основу професионалног просуђивања ревизора, имају највећи значај у ревизији финансијских извештаја текућег периода. Кључна ревизијска питања су одабрана између питања која су саопштена лицима овлашћеним за управљање.

#### **Захтеви**

##### **Одређивање кључних ревизијских питања**

9. Ревизор одређује, на основу питања о којима је комуницирао са лицима овлашћеним за управљање, она питања која захтевају значајну пажњу ревизора у вршењу ревизије. При доношењу ове одлуке, ревизор треба да узме у обзир следеће: (видети параграфе А9–А18)

(а) Области већег процењеног ризика материјално погрешног исказа или значајан ризик идентификован у складу са ISA 315 (ревидиран). (видети параграфе А19–А22)

(б) Значајна просуђивања ревизора у вези са областима финансијских извештаја која укључују значајна просуђивања руководства, укључујући рачуноводствене процене за које је утврђен висок ниво неизвесности процене. (видети параграфе А23–А24).

(ц) Ефекат на ревизију значајних догађаја и трансакција до којих је дошло током периода. (видети параграфе А25–А26)

10. Ревизор одређује која су од питања утврђених у складу са параграфом 9 од највећег значаја у ревизији финансијских извештаја текућег периода и зато представљају кључна ревизијска питања. (видети параграф А9–А11 А27–А30)

##### **Саопштавање кључних ревизијских питања**

11. Ревизор треба да опише свако кључно ревизијско питање, користећи одговарајући поднаслов, у посебном одељку извештаја ревизора под насловом „Кључна ревизијска питања“, уколико се не примењују околности наведене у параграфима 14 и 15. Текст у овом делу извештаја ревизора треба да наведе следеће:

(а) кључна ревизијска питања су она питања која, на основу професионалног просуђивања ревизора, имају највећи значај у ревизији финансијских извештаја. [текућег периода]; и

(б) ова питања се обрађују у контексту ревизије финансијских извештаја у целини, и у формирању мишљења ревизора о томе, а ревизор не даје издвојено мишљење о овим питањима. (видети параграфе А31–А33)

*Кључна ревизијска питања не представљају замену за изражавање модификованог мишљења*

12. Ревизор не сме да саопшти неко питање у одељку Кључна ревизијска питања у извештају ревизора уколико се од ревизора захтева да модификује мишљење у складу са ISA 705 (ревидиран) као резултат тог питања. (видети параграф А5)

*Опис појединачних кључних ревизијских питања*

13. Опис сваког кључног ревизијског питања у одељку Кључна ревизијска питања у извештају ревизора треба да садржи референцу на повезана обелодањивања, ако их има, у финансијским извештајима и објашњење: (видети параграфе А34–А41)

(а) Зашто се то питање сматра за једно од питања од изузетне важности у ревизији и стога је окарактерисано као кључно ревизијско питање; и (видети параграф А42–А45)

(б) Како је то питање обрађено приликом вршења ревизије. (видети параграф А46–А51)

*Околности у којима је неко питање окарактерисано као кључно ревизијско питање нису саопштене у извештају ревизора*

14. Ревизор треба да опише свако кључно ревизијско питање у извештају ревизора, осим ако: (видети параграфе А53–А56)

(а) законом или регулативом није забрањено јавно обелодањивање тог питања; или (видети параграф А52)

(б) у изузетно ретким околностима, ревизор утврди да питање не треба да буде саопштено у извештају ревизора, зато што је разумно очекивати да негативне последице буду веће него користи од такве комуникације са јавношћу. Ово се не примењује уколико је ентитет јавно обелоданио информацију о том питању.

*Интеракција између описа кључних ревизијских питања и осталих елемената који морају да се укључе у извештај ревизора*

15. Питање које за резултат има изражавање модификованог мишљења у складу са стандардом ISA 705 (ревидиран), или материјално значајна неизвесност у вези са догађајима или условима који могу да изазову значајну сумњу у способност ентитета да настави са пословањем у складу са начелом сталности као што је дефинисано у стандарду ISA 570 (ревидиран), су по својој



природи кључна ревизијска питања. Међутим, у таквим околностима, ова питања не треба да буду описана у одељку Кључна ревизијска питања у извештају ревизора, а захтеви из параграфа 13–14 се не примењују. Уместо тога, ревизор треба да:

(а) Извештава о овим питањима у складу са важећим ISA стандардом (стандардима); и

(б) Укључи референцу на одељак (одељке) Основа за (негативно) мишљење са резервом или Материјално значајна неизвесност која се односи на начело сталности у одељку Кључна ревизијска питања. (видети параграфе А6–А7)

*Форма и садржај одељка Кључна ревизијска питања у Другим околностима*

16. Ако ревизор утврди, у зависности од чињеница и околности које се тичу ентитета и извршене ревизије, да не постоје кључна ревизијска питања која треба да се саопште или да су једина кључна питања ревизије која су саопштена она питања којима се бави параграф 15, ревизор треба да укључи изјаву која се односи на то у посебном делу извештаја ревизора, у одељку под насловом „Кључна ревизијска питања“ (видети параграфе А57–А59.).

#### **Комуникација са лицима овлашћеним за управљање**

17. Ревизор треба да саопшти лицима овлашћеним за управљање:

(а) Она питања за која је ревизор утврдио да су кључна ревизијска питања; или

(б) Ако је применљиво, у зависности од чињеница и околности које се тичу ентитета и извршене ревизије, уверење ревизора да не постоје кључна ревизијска питања која је требало саопштити у извештају ревизора. (видети параграф А60–А63).

#### **Документација**

18. Ревизор треба да укључи у ревизијску документацију:

(а) питања која захтевају значајну пажњу ревизора како је утврђено у складу са параграфом 9, као и образложење ревизора за његову одлуку о томе да ли је или није свако од ових питања кључно ревизијско питање у складу са параграфом 10;

(б) Ако је применљиво, образложење ревизора за његову одлуку о томе да не постоје кључна питања ревизије која је требало да се саопште у извештају ревизора или да су једина кључна питања ревизије која су саопштена она питања којима се бави параграф 15; и

(ц) Ако је применљиво, образложење ревизора за одлуку да у извештај ревизора не укључи неко питање за које је утврђено да је кључно ревизијско питање.

\* \* \*

#### **Примена и остала објашњења**

**Делокруг овог стандарда** (видети параграф 2)

А1. Значај може да се опише као релативна важност, посматрана у одређеном контексту. О значају неког питања просуђује ревизор у контексту у ком се то питање разматра. Значај може да се посматра у контексту квантитативних и квалитативних фактора, као што су релативна величина, природа и ефекат на предметно питање и изражени интерес циљних корисника или прималаца. То подразумева објективну анализу чињеница и околности, укључујући природу и обим комуникације са лицима овлашћеним за управљање.

А2. Корисници финансијских извештаја су изразили интересовање у вези са питањима о којима је ревизор имао најснажнији дијалог са лицима овлашћеним за управљање као део двосмерне комуникације у складу са стандардом ISA 260 (ревидиран) и тражили су додатну транспарентност у вези са том комуникацијом. На пример, корисници су изразили посебно интересовање за разумевање значајних просуђивања ревизора која су вршена приликом формирања мишљења ревизора о финансијским извештајима у целини, зато што се често односе на области значајних просуђивања руководства приликом састављања финансијских извештаја.

А3. Захтев од ревизора да саопшти кључна ревизијска питања у извештају ревизора може да побољша комуникацију између ревизора и лица овлашћених за управљање о тим питањима, и да усмери пажњу руководства и лица овлашћених за управљање на обелодањивања у финансијским извештајима на која постоји референца у извештају ревизора.

А4. У стандарду ISA 320 објашњено је да је разумно очекивати да ревизор претпостави да корисници финансијских извештаја:

(а) Поседују разумно знање о пословним и економским активностима и рачуноводству, да су спремни да проучавају податке у финансијским извештајима са разумном пажњом;

(б) Разумеју да су финансијски извештаји припремљени и презентовани на нивоу материјалности, као и да је ревизија над њима извршена на нивоу материјалности;

(ц) Признају неизвесности које су инхерентне приликом мерења износа по основу коришћења процена, просуђивања и разматрања будућих догађаја; и

(д) Доносе разумне економске одлуке на основу информација у финансијским извештајима.

Имајући у виду да је извештај ревизора праћен финансијским извештајима над којима је извршена ревизија, сматра се да су корисници извештаја ревизора исти као и циљни корисници финансијских извештаја.

*Однос између кључних ревизијских питања, мишљења ревизора и осталих елемената извештаја ревизора (видети параграфе 4, 12, 15)*

A5. Стандард ISA 700 (ревидиран) садржи захтеве и даје смернице за формирање мишљења о финансијским извештајима. Саопштавање кључних ревизијских питања није замена за обелодањивања у финансијским извештајима која примењиви оквир финансијског извештавања захтева од руководства, или која се на други начин захтевају да би се постигла фер презентација. Стандард ISA 705 (ревидиран) бави се околностима у којима ревизор закључује да постоји материјално погрешан исказ који се односи на прикладност или адекватност обелодањивања у финансијским извештајима.

A6. Када ревизор изражава негативно или квалификовано мишљење у складу са ISA 705 (ревидиран), навођење описа питања које је узроковало модификацију мишљења у одељку Основа за квалификовано (негативно) мишљење помаже да циљни корисник боље разуме и идентификује такве околности када до њих дође. Одвајање саопштења о овом питању од других кључних ревизијских питања која су описана у одељку Кључна ревизијска питања даје том питању одговарајући значај у извештају ревизора (видети параграф 15). Прилог уз стандард ISA 705 (ревидиран) обухвата илустративне примере какав је ефекат на уводни текст одељка Кључна ревизијска питања када ревизор изражава квалификовано мишљење или негативно мишљење и када су друга кључна ревизијска питања саопштена у извештају ревизора. У параграфу A58 овог стандарда дат је пример који показује како изгледа одељак Кључна ревизијска питања када је ревизор утврдио да не постоје друга кључна ревизијска питања која треба да се саопште у извештају ревизора осим питања која су обрађена у одељцима Основа за квалификовано (негативно) мишљење или Материјално значајна неизвесност која се односи на начело сталности.

A7. Када ревизор изражава квалификовано мишљење или негативно мишљење, саопштавање других кључних ревизијских питања би и даље било релевантно да се унапреди разумевање ревизије код циљних корисника ревизије, и стога је потребно да се поштује захтев који се односи на утврђиваре кључних ревизијских питања. Међутим, пошто се негативно мишљење изражава у околностима када је ревизор закључио да су погрешни искази, појединачно или збирно, материјално значајни или прожимајући у финансијским извештајима:

(а) У зависности од значаја питања која су довела до негативног мишљења, ревизор може да утврди да нема других кључних ревизијских питања. У таквим околностима, примењује се захтев из параграфа 15 (видети параграф A58).

(б) Ако се за једно или више питања осим питања која су довела до негативног мишљења, утврди да су кључна ревизијска питања, посебно је важно да у опису таквих других кључних ревизијских питања није имплицирано да су финансијски извештаји у целини више веродостојни у односу на та питања него што би било прикладно у датим околностима, имајући у виду да је изражено негативно мишљење (видети параграф A47).

A8. Стандард ISA 600 (ревидиран) успоставља механизме за ревизоре финансијских извештаја свих ентитета да укључе додатна саопштења у извештају ревизора примењујући Пасус којим се скреће пажња и Пасус у вези са осталим питањима, када ревизор сматра да је то неопходно. У таквим случајевима, ови пасуси су одвојени од одељка Кључна ревизијска питања у извештају ревизора. Када је за неко питање утврђено да се ради о кључном ревизијском питању, примена ових пасуса није замена за опис појединачних кључних ревизијских питања у складу са параграфом 13. Стандард ISA 706 (ревидиран) пружа додатне смернице о односу између кључних ревизијских питања и пасуса којима се скреће пажња у складу са тим стандардом.

**Одређивање кључних ревизијских питања** (видети параграфе 9–10)

A9. Процес одлучивања ревизора приликом одређивања кључних ревизијских питања је тако осмишљен да се изабере мањи број питања између питања која су предмет комуникације са лицима овлашћеним за управљање, на основу просуђивања ревизора о томе која од тих питања су од највећег значаја у ревизији финансијских извештаја за текући период.

A10. Одређивање кључних ревизијских питања од стране ревизора је ограничено на питања од изузетне важности у ревизији финансијских извештаја за текући период, чак и када су

презентовани компаративни финансијски извештаји (на пример, чак и када се мишљење ревизора односи на сваки период за који су финансијски извештаји презентовани).

A11. Без обзира на то што се одређивање кључних ревизијских питања врши за ревизију финансијских извештаја за текући период и што овај стандард не захтева од ревизора да ажурира кључна ревизијска питања наведена у извештају ревизора за претходни период, можда ће ипак бити корисно за ревизора да размотри да ли је питање које је било кључно ревизијско питање у ревизији финансијских извештаја у претходном периоду остало кључно ревизијско питање и у ревизији финансијских извештаја за текући период.

*Питања која захтевају значајну пажњу ревизора (видети параграф 9)*

A12. Концепт значајне пажње ревизора признаје да је ревизија заснована на ризику и да се фокусира на идентификовање и процену ризика материјално значајних погрешних исказа у финансијским извештајима, осмишљавање и извођење поступака ревизије који су одговарајући за те ризике, и прибављање ревизијских доказа који су довољни и адекватни да пруже основу за мишљење ревизора. За одређена салда рачуна, групе трансакција или обелодањивања, што је већи процењени ризик од материјално значајних погрешних исказа на нивоу тврдње, то се примењује више просуђивања приликом планирања и извођења ревизијских поступака и процене добијених резултата. Кад је реч о осмишљавању даљих ревизијских поступака, ревизор има обавезу да прибави убедљивије ревизијске доказе што је виши ниво ризика процењен од стране ревизора. Када прибавља убедљивије ревизијске доказе због вишег нивоа процењеног ризика, ревизор може да повећа количину доказа, или да прибави доказе који су релевантнији или поузданији, на пример, тако што ће ставити већи акценат на прибављање доказа од треће стране или на прибављање поткрепљујућих доказа из више независних извора.

A13. Сходно томе, питања која представљају изазов за ревизора у смислу прибављања довољно адекватних ревизијских доказа или представљају изазов за ревизора приликом формирања мишљења о финансијским извештајима могу бити од посебног значаја када је реч о одређивању кључних ревизијских питања од стране ревизора.

A14. Области које захтевају значајну пажњу ревизора често су области које су веома сложене и односе се на значајна просуђивања руководства у финансијским извештајима, па због тога често укључују тешка или сложена просуђивања ревизора. Са друге стране, ово често утиче на ревизорову општу стратегију ревизије, алокацију ресурса и обим уложеног напора у вези са таквим питањима. Ови ефекти могу да укључе, на пример, степен укључености највишег руководства у ревизијско ангажовање или ангажовање стручњака или лица са искуством у специјализованим областима рачуноводства и ревизије, било да су ангажовани или запослени у фирми да се баве решавањем ових питања.

A15. Различити ISA стандарди захтевају специфичне облике комуникације са лицима овлашћеним за управљање и другима који су у вези са областима које захтевају значајну пажњу ревизора. На пример:

- ISA 260 (ревидиран) захтева од ревизора да саопшти уколико дође до значајних тешкоћа у односу са лицима овлашћеним за управљање. ISA стандарди препознају постојање потенцијалних потешкоћа у вези са, на пример:

- Трансакцијама повезаних страна, а посебно са ограничењима ревизорових способности да прибаве ревизијске доказе да су сви остали аспекти трансакција са повезаном страном (осим цене) еквивалентни са сличном трансакцијом са неповезаном страном.

- Ограничењима ревизије групе, на пример, када је тиму који ради у ангажовању на ревизији групе ограничен приступ информацијама.

- ISA 220 успоставља захтеве за партнера у ангажовању у вези са вршењем одговарајућих консултација о проблематичним или спорним питањима. На пример, ревизор је можда извршио консултације са неким ко је део фирме или је екстерни сарадник, у вези са неким значајним техничким питањем, што може да буде показатељ да се ради о кључном ревизијском питању. Од партнера у ангажовању се такође захтева да расправља, између осталог, о значајним питањима која се јаве током ревизијског ангажовања са вршиоцем контроле квалитета ангажовања.

*Разматрања приликом одређивања оних питања која захтевају значајну пажњу ревизора (видети параграф 9)*

A16. Ревизор може да заузме прелиминарни став у фази планирања о питањима која ће вероватно бити области значајне пажње ревизора приликом извођења ревизији и стога могу да буду кључна ревизијска питања. Ревизор може то да саопшти лицима овлашћеним за управљање приликом дискусије о планираном обиму и времену ревизије у складу са ISA 260 (ревидиран). Међутим, одређивање кључних ревизијских питања од стране ревизора заснива се на резултатима ревизије или доказима прибављених током ревизије.

A17. Параграф 9 обухвата специфична захтевана разматрања која се односе на ревизорово одређивање оних питања која захтевају значајну пажњу ревизора. Ова разматрања фокусирају се на природу питања о којима се обавештавају лица овлашћена за управљање, која су често повезана са питањима обелодањеним у финансијским извештајима, и треба да одражавају области ревизије финансијских извештаја које могу да буду од посебног интереса циљним корисницима. Чињеница да се ова разматрања захтевају не треба да значи да су питања која су повезана са њима увек кључна ревизијска питања; боље је рећи да су питања која се односе на таква специфична разматрања кључна ревизијска питања само ако се одреди да су од изузетне важности у ревизији у складу са параграфом 10. Имајући у виду да разлози могу бити међусобно повезани (на пример, питања која се односе на околности описане у параграфима 9 (b)–(ц) могу такође да се идентификују као значајни ризици), ако је применљиво више од једног разматрања на одређено питање које је саопштено лицима овлашћеним за управљање може да се повећа вероватноћа да ће ревизор идентификовати то питање као кључно ревизијско питање.

A18. Поред питања која се односе на специфична захтевана разматрања из параграфа 9, могу постојати и друга питања која су саопштена лицима овлашћеним за управљање и која захтевају значајну пажњу ревизора и да због тога може да се одреди да су то кључна ревизијска питања у складу са параграфом 10. Та питања могу да укључују, на пример, питања релевантна за ревизију која је извршена, а која не морају да се обелодањују у финансијским извештајима. На пример, имплементација новог информационог система (или значајне промене у постојећем информационом систему) током периода који је предмет разматрања, може бити област која захтева значајну пажњу ревизора, посебно ако је таква промена имала значајан утицај на ревизорову општу стратегију ревизије или је повезана са значајним ризиком (на пример, промене у систему утичу на признавање прихода).

Области високог процењеног ризика материјално значајних погрешних исказа, или значајни ризици идентификовани у складу са ISA 315 (ревидиран) (видети параграф 9 (a))

A19. ISA 260 (ревидиран) захтева од ревизора да комуницира са лицима овлашћеним за управљање о значајним ризицима које је идентификовао ревизор. У параграфу A13 стандарда ISA 260 (ревидиран) објашњено је да ревизор може да комуницира са лицима овлашћеним за управљање о томе како ревизор планира да третира области високог процењеног ризика од материјално значајних погрешних исказа.

A20. ISA 315 (ревидиран) дефинише значајан ризик као идентификован и процењен ризик од материјално значајних погрешних исказа који, према просуђивању ревизора, захтева посебну пажњу ревизије. Области значајног просуђивања руководства и значајне неуобичајене трансакције често могу да се идентификују као значајни ризици. Значајни ризици су стога често области које захтевају значајну пажњу ревизора.

A21. Међутим, то не мора да буде случај за све значајне ризике. На пример, стандард ISA 240 претпоставља да постоји ризик од криминалних радњи у вези са признавањем прихода и захтева да ревизор третира те процењене ризике од материјално погрешних исказа услед криминалних радњи као значајне ризике. Поред тога, ISA 240 указује на то да је, због непредвидивих начина на који може доћи до заобилажења контроле од стране руководства, то ризик од материјално погрешних исказа услед криминалне радње и самим тим значајан ризик. У зависности од њихове природе, ови ризици не морају да захтевају значајну пажњу ревизора, и стога неће бити узети у обзир приликом одређивања кључних ревизијских питања од стране ревизора, у складу са параграфом 10.

A22. ISA 315 (ревидиран) објашњава да ревизорова процена ризика од материјално значајних погрешних исказа на нивоу тврдње може да се промени током ревизије услед прибављања додатних ревизијских доказа. Ревидирање ревизорове процене ризика и поновна процена планираних ревизијских поступака за одређену област финансијских извештаја (то јест, значајна промена у приступу ревизије ако је, на пример, ревизорова процена ризика била заснована на очекивању да су одређене контроле ефикасно деловале, а ревизор је прибавио ревизијске доказе да оне нису ефикасно деловале током периода над којим се врши ревизија, нарочито у области са већим процењеним ризиком од материјално погрешних исказа) може довести до тога да се за неку област одреди да је неопходна значајна пажња ревизора.

Значајна просуђивања ревизора која се односе на области у финансијским извештајима које су укључивале значајна просуђивања руководства, укључујући рачуноводствене процене које су идентификоване као процене са високим степеном несигурности процене (видети параграф 9 (b))

A23. Стандард ISA 260 (ревидиран) захтева да ревизор саопштава лицима овлашћеним за управљање своје ставове о значајним квалитативним аспектима рачуноводствених пракси ентитета, укључујући и рачуноводствене политике, рачуноводствене процене и обелодањивања у извештајима. У многим случајевима, ово се односи на критичне рачуноводствене процене и

повезана обелодањивања, што ће вероватно бити области које захтевају значајну пажњу ревизора, а такође могу бити идентификоване као значајни ризици.

A24. Међутим, корисници финансијских извештаја су истакли своје интересовање за рачуноводствене процене које су идентификоване као процене са високим нивоом несигурности процене складу са ISA 540 а које можда нису одређене као значајни ризици. Између осталог, такве процене у великој мери зависе од просуђивања руководства и често се ради о најсложенијим областима финансијских извештаја па може бити неопходно учешће стручњака ангажованог од стране руководства и стручњака ангажованог од стране ревизора. Корисници су такође истакли да су рачуноводствене политике које имају значајан утицај на финансијске извештаје (и значајне измене тих политика) релевантне за њихово разумевање финансијских извештаја, нарочито у околностима када праксе ентитета нису у складу са праксама других ентитета у истој привредној грани.

Ефекат на ревизију значајних догађаја или трансакција које су се догодиле током периода (видети параграф 9 (ц))

A25. Догађаји или трансакције које су имале значајан утицај на финансијске извештаје или на ревизију могу бити области које захтевају значајну пажњу ревизора и могу да се идентификују као значајни ризици. На пример, ревизор је можда имао опсежне разговоре са руководством и лицима овлашћеним за управљање у разним фазама током ревизије о ефектима који на финансијске извештаје имају значајне трансакције са повезаним лицима или значајне трансакције које су ван уобичајеног пословања ентитета или које на други начин изгледају необично. Руководство је можда вршило тешка или сложена просуђивања у вези са признавањем, одмеравањем, презентацијом или обелодањивањем таквих трансакција, што је можда имало значајан утицај на општу стратегију ревизора.

A26. Значајне промене у економији, рачуноводству, регулативи, привредној грани или други догађаји који утичу на претпоставке или просуђивања руководства могу да утичу на ревизоров општи приступ ревизији и да за резултат имају настанак питања која захтевају значајну пажњу ревизора.

*Питања од највећег значаја (видети параграф 10)*

A27. Питања која захтевају значајну пажњу ревизора такође могу резултирати и значајном интеракцијом са лицима овлашћеним за управљање. Природа и обим комуникације о таквим стварима са лицима овлашћеним за управљање често указују на то која питања су од највећег значаја у ревизији. На пример, ревизор је можда имао дубље, чешће или детаљније интеракције са лицима овлашћеним за управљање у вези са тежим и сложенијим питањима, као што је, на пример, примена значајних рачуноводствених политика које су биле предмет значајног просуђивања ревизора или руководства.

A28. Концепт питања од највећег значаја је применљив у контексту ентитета и ревизије која је изведена. У том смислу, утврђивање и саопштавање кључних ревизијских питања од стране ревизора има за циљ идентификацију питања која су специфична за дату ревизију, и укључивање просуђивања о њиховој важности у односу на друга питања у ревизији.

A29. Остала разматрања која могу да буду важна за утврђивање релативног значаја питања саопштених лицима овлашћеним за управљање и да ли су та питања кључна ревизијска питања укључују:

- Значај датог питања за то како ће циљни корисници разумети финансијске извештаје, а посебно материјални значај датог питања за финансијске извештаје.

- Природа основне рачуноводствене политике која се односи на дато питање или сложеност или субјективност који су укључени у избор прикладне политике од стране руководства у поређењу са другим ентитетима из те привредне гране.

- Природа и материјалност, квантитативно или квалитативно, коригованих и збира некоригованих значајних погрешних исказа насталих услед криминалне радње или грешке у вези са датим питањем, ако их има.

- Природа и обим ревизијских напора који су потребни да се одговори на дато питање, укључујући:

- Обим специјализованих вештина и знања потребних за примену ревизијских поступака ревизије да би се одговорило на ово питање или да би се проценили резултати тих поступака, ако их има.

- Природа консултација са лицима ван тима који ради на ангажовању у вези са датим питањем.

- Природа и озбиљност потешкоћа у примени ревизијских поступака, у процењивању резултата тих поступака, и прибављању релевантних и поузданих доказа на којима се заснива мишљење ревизора, посебно када просуђивања ревизора постају субјективна.

- Озбиљност свих идентификованих недостатака контрола које су релевантне за дато питање.

- Да ли дато питање обухвата већи број засебних, али повезаних, ревизијских разматрања? На пример, дугорочни уговори могу да захтевају значајну пажњу ревизора у вези са признавањем прихода, парничким поступцима или другим ванредним ситуацијама, и могу да утичу на друге рачуноводствене процене.

A30. Одређивање која су од питања која захтевају значајну пажњу ревизора, питања од највећег значаја у ревизији финансијских извештаја за текући период представља предмет професионалног просуђивања. На број кључних ревизијских питања која ће бити укључена у извештај ревизора може да утиче величина и сложеност ентитета, природа његовог пословања и окружење, као и чињенице и околности ревизијског ангажовања. У начелу, што је већи број питања која су у почетку окарактерисана као кључна ревизијска питања, то ће ревизор можда морати у већој мери да преиспита да ли свако од тих питања задовољава дефиницију кључног ревизијског питања. Јако дугачки спискови кључних ревизијских питања могу да буду у супротности са идејом да су та питања од изузетног значаја у ревизији.

#### **Саопштавање кључних ревизијских питања**

*Засебни одељак посвећен кључним ревизијским питањима у извештају ревизора (видети параграф 11)*

A31. Постављање посебног одељка посвећеног кључним ревизијским питањима у непосредну близину ревизоровог мишљења може дати додатни значај тим информацијама и признати да информације које су специфичне за дато ангажовање имају вредност за циљне кориснике.

A32. Редослед којим су презентована појединачна питања у одељку посвећеном кључним ревизијским питањима је предмет професионалног просуђивања. На пример, такве информације могу бити организоване по редоследу релативног значаја, на основу просуђивања ревизора, или могу да буду наведене редоследом који одговара редоследу којим су питања обелодањена у финансијским извештајима. Захтев у параграфу 11 који се тиче навођења поднасловица има за циљ да се та питања додатно издвоје.

A33. Када се презентују упоредне финансијске информације, уводни текст одељка Кључна ревизијска питања је прилагођен тако да скрене пажњу на чињеницу да се кључна ревизијска питања односе само на ревизију финансијских извештаја текућег периода, и да могу укључивати упућивање на специфичан период који је покривен овим финансијским извештајима (нпр. „за годину која је завршила 31. децембра 20X1“).

*Опис појединачних кључних ревизијских питања (видети параграф 13)*

A34. Адекватност описа кључних ревизијских питања је предмет професионалног просуђивања. Опис кључних ревизијских питања има за циљ да обезбеди сажето и уравнотежено објашњење које омогућава циљним корисницима да разумеју зашто је дато питање од изузетне важности за ревизију и како је обрађено током ревизије. Ограничавање употребе високо техничких ревизијских израза такође помаже да циљни корисници који не поседују разумно знање ревизије разумеју основне разлоге што је ревизор усмерио своју пажњу на одређена питања током ревизије. Природа и обим информација које ревизор пружа треба да буду уравнотежени у контексту одговорности одговарајућих страна (то јест, да ревизор пружа корисне информације на концизан и разумљив начин, а не да на неприкладан начин пружа оригиналне информације о ентитету).

A35. Оригинална информација је свака информација о ентитету која није на други начин јавно објављена од стране ентитета (на пример, није била укључена у финансијске извештаје или друге информације доступне на датум извештаја ревизора, или укључена у друге усмене или писмене комуникације са руководством или лицима овлашћеним за управљање, као што су прелиминарна објављивања финансијских информација или саопштења инвеститора). Такве информације су у одговорности руководства ентитета и лица овлашћених за управљање.

A36. Прикладно је да се ревизор труди да избегне да се у опису кључних ревизијских питања на неприкладан начин пруже оригиналне информације о ентитету. Опис неког кључног ревизијског питања обично није сам по себи оригинална информација о ентитету, зато што описује питања у контексту ревизије. Међутим, ревизор може да сматра да је неопходно да укључи додатне информације да би објаснио зашто се за неко питање сматра да је од изузетне важности у ревизији, на основу чега је окарактерисано као кључно ревизијско питање, и како је то питање третирано у ревизији, под условом да обелодањивање таквих информација није забрањено законом или регулативом. Када ревизор утврди да су такве информације неопходне, ревизор може да подстакне руководство или лица овлашћена за управљање да обелодане додатне информације, а не да ревизор наводи оригиналне информације у извештају ревизора.

A37. Руководство или лица овлашћена за управљање могу да одлуче да укључе нова или проширена обелодањивања у финансијским извештајима или на другим местима у годишњем извештају, која се односе на неко кључно ревизијско питање у светлу чињенице да ће то питање бити саопштено у извештају ревизора. Таква нова или проширена обелодањивања, на пример, могу да се укључе да би пружила конкретније информације о осетљивости кључних претпоставки које су коришћене у рачуноводственим проценама, или образложење тог ентитета за примену одређене рачуноводствене праксе или политике када постоји прихватљива алтернатива у складу са применљивим оквиром финансијског извештавања.

A38. Стандард ISA 720 (ревидиран) дефинише израз годишњи извештај и објашњава да документи као што је извештај руководства, коментар руководства, или оперативни и финансијски преглед или слични извештаји лица овлашћених за управљање (на пример, извештај директора), извештај председника управног одбора, извештај о корпоративном управљању; или извештаји о процени интерне контроле и ризика могу да буду саставни део годишњег извештаја. ISA 720 (ревидиран) бави се одговорностима ревизора у вези са другим информацијама које су укључене у годишњи извештај. Иако мишљење ревизора о финансијским извештајима не обухвата друге информације, ревизор може да размотри те информације, као и остале јавно доступне комуникације од стране ентитета или других поузданих извора, приликом формулисања описа кључног ревизијског питања.

A39. Ревизијска документација припремљена током ревизије такође може да буде корисна када ревизор буде формулисао опис кључног ревизијског питања. На пример, дописи или документација ревизора о усменој комуникацији са лицима овлашћеним за управљање и друга ревизијска документација представљају корисну основу за саопштења ревизора у извештају ревизора. То је зато што ревизијска документација која је у складу са ISA 230 има за циљ да се бави суштинским питањима која се јаве током ревизије, донетим закључцима, и значајним професионалним просуђивањима у доношењу тих закључака, и служи као евиденција о природи, роковима и обиму изведених ревизијских поступака, њиховим резултатима и прикупљеним доказима. Таква документација може да помогне ревизору у изради описа кључних ревизијских питања у ком се објашњава значај питања, као и у примени захтева из параграфа 18.

Референца на то где је одређено питање обелодањено у финансијским извештајима (видети параграф 13)

A40. Параграф 13 (а)–(б) захтева да опис сваког кључног ревизијског питања садржи објашњење зашто ревизор сматра да је то питање једно од најзначајнијих у ревизији и како је обрађено у ревизији. Сходно томе, опис кључних ревизијских питања није само понављање онога што је обелодањено у финансијским извештајима. Међутим, упућивање на сва повезана обелодањивања омогућава циљним корисницима да стекну додатно разумевање о томе како је руководство третирао дато питање приликом састављања финансијских извештаја.

A41. Поред упућивања на повезано(а) обелодањивање(а), ревизор може да скрене пажњу на његове (њихове) кључне аспекте. Обим обелодањивања од стране руководства о специфичним аспектима или факторима у вези са тим како одређено питање утиче на финансијске извештаје за текући период могу помоћи ревизору да истакне одређене аспекте како је дато питање обрађено у ревизији тако да циљни корисници могу да разумеју зашто то питање представља кључно ревизијско питање. На пример:

- Када ентитет укључи детаљна обелодањивања о рачуноводственим проценама, ревизор може да скрене пажњу на обелодањивање кључних претпоставки, обелодањивање распона могућих исхода, и друга квалитативна и квантитативна обелодањивања у вези са кључним изворима за процене неизвесности или кључне рачуноводствене процене, као део одговора на питање зашто је неко питање окарактерисано као питање од изузетне важности у ревизији и како је то питање обрађено у ревизији.

- Када ревизор доноси закључак у складу са ISA 570 (ревидиран) да не постоји никаква материјално значајна неизвесност са догађајима или условима који могу да изазову значајну сумњу у вези са способношћу ентитета да настави са пословањем у складу са начелом сталности, ревизор ипак може да одреди да једно или више питања која се односе на овај закључак који произилази из ревизорових активности спроведених у складу са ISA 570 (ревидиран) могу да се окарактерису као кључна ревизијска питања. У таквим околностима, ревизоров опис тих кључних ревизијских питања у извештају ревизора може да укључи аспекте идентификованих догађаја или услова који су обелодањени у финансијским извештајима, као што су значајни оперативни губици, доступни извори задуживања и рефинансирања могућих дуговања, или неусклађеност са условима уговора о кредиту, и сродне олакшавајуће околности.

Зашто ревизор сматра да је одређено питање од највеће важности у ревизији (видети параграф 13(а))

A42. Опис неког кључног ревизијског питања у извештају ревизора треба да пружи увид о томе зашто је то питање окарактерисано као кључно ревизијско питање. Сходно томе, захтеви из параграфа 9–10 и материјал за примену у параграфима А12–А29 који се односе на одређивање кључних ревизијских питања такође могу да буду од помоћи за ревизора када разматра на који начин да саопшти та питања у извештају ревизора. На пример, циљне кориснике ће сигурно интересовати објашњење фактора који су ревизора навели да закључи да одређено питање захтева значајну пажњу ревизора и да је од изузетне важности у ревизији.

A43. Релевантност информација за циљне кориснике ревизор треба да размотри када одређује шта да укључи у опис кључног ревизијског питања. Ово обухвата и да ли ће опис омогућити боље разумевање ревизије и просуђивање ревизора.

A44. Директно повезивање питања са специфичним околностима ентитета такође може да помогне да се минимизира могућност да такви описи постану превише стандардизовани и мање корисни током времена. На пример, нека питања могу да се окарактеришу као кључна ревизијска питања у читавој групи ентитета која припада одређеној привредној грани као последица околности у тој привредној грани или сложености која лежи у основи финансијског извештавања. У описивању зашто ревизор сматра да је неко питање од изузетне важности, може бити корисно за ревизора да нагласи аспекте који су специфични за ентитет (на пример, околности које су утицале на основна просуђивања у финансијским извештајима за текући период), како би опис био релевантнији за циљне кориснике. Ово такође може бити важно за описивање кључних ревизијских питања која се понављају у више периода.

A45. Опис такође може да садржи упућивања на главна разматрања која су довела до тога да ревизор, у околностима ревизије, доноси одлуку о томе да неко питање буде од највеће важности, на пример:

- Економски услови који су утицали на способност ревизора да прибави ревизијске доказе, на пример неликвидно тржиште за одређене финансијске инструменте.

- Нове рачуноводствене политике или оне које тек треба да ступе на снагу, на пример питања специфична за ентитет или привредну грану о којима се тим који ради на ангажовању консултовао у оквиру фирме.

- Промене у стратегији ентитета или пословном моделу које су имале значајан утицај на финансијске извештаје.

Како је питање обрађено у ревизији (видети параграф 13(б))

A46. Количина детаља који се наводе у извештају ревизора да би се описало како је неко кључно ревизијско питање третирано приликом извођења ревизије је предмет професионалног просуђивања. У складу са параграфом 13 (б), ревизор може да опише:

- Аспекте ревизоровог одговора или приступа који су најрелевантнији за дато питање или специфични за процењени ризик материјално значајних погрешних исказа;

- Кратак преглед изведених поступака;

- Наговештај исхода ревизорових поступака; или

- Главна запажања у вези са питањем,

или нека комбинација ових елемената.

Закон или регулатива или национални стандарди ревизије могу да пропишу посебан облик или садржај описа кључних ревизијских питања, или могу да наведу који од ових елемената треба да буду укључени у опис.

A47. Да би циљни корисници разумели значај неког кључног ревизијског питања у контексту ревизије финансијских извештаја у целини, као и однос између кључних ревизијских питања и других елемената извештаја ревизора, укључујући и мишљење ревизора, може бити неопходно да се обрати посебна пажња да језик који се користи у опису кључног ревизијског питања:

- Не имплицира да питање није адекватно решено од стране ревизора приликом формирања мишљења о финансијским извештајима.

- Директно повезује питање са специфичним околностима ентитета, без коришћења генеричких фраза или стандардизованог језика.

- Узима у обзир како је питање обрађено у повезаним обелодањивањима у финансијским извештајима, ако их има.



- Не садржи или не имплицира посебна мишљења о појединим елементима финансијских извештаја.

A48. Опис аспеката одговора ревизора или његовог приступа решавању питања, посебно када је било неопходно да се ревизијски приступ значајно прилагоди чињеницама и околностима ентитета, може да помогне циљним корисницима у разумевању неуобичајених околности и значајних просуђивања ревизора која су била неопходна за решавање ризика од материјално значајних погрешних исказа. Поред тога, ревизијски приступ је у одређеном периоду можда био под утицајем околности специфичних за ентитет, економских услова или промена у привредној грани. Такође може бити корисно за ревизора да наведе и каква је била природа и колики је био обим комуникације са ливима овлашћеним за управљање о том питању.

A49. На пример, у опису ревизоровог приступа рачуноводственој процени за коју је утврђено да има висок ниво несигурности процене, као што је вредновање сложених финансијских инструмената, ревизор ће можда желети да нагласи да је ревизор ангажовао или запослио стручњака из те области. Такво навођење употребе стручњака ангажованог од стране ревизора, не умањује одговорност ревизора за мишљење о финансијским извештајима и стога није у супротности са параграфима 14–15 ISA 620.

A50. Могу да се јаве проблеми у описивању ревизорових поступака, нарочито у сложеним областима ревизије које захтевају примену просуђивања. Може бити посебно тешко да се направи сумарни преглед изведених поступака на језгровит начин тако да се адекватно пренесу природа и обим одговора ревизора на процењени ризик од материјално значајних погрешних исказа, као и значајна просуђивања ревизора у вези са тим. Ипак, ревизор може сматрати да је неопходно да опише одређене изведене поступке како би саопштио како је неко питање обрађено у ревизији. Такав опис типично може да буде уопштен (*\*\*\*на високом нивоу\*\*\**), уместо да обухвати детаљан опис свих поступака.

A51. Као што је наведено у параграфу A46, ревизор може да укаже на исход одговора ревизора у опису кључног ревизијског питања у извештају ревизора. Међутим, ако се то уради, треба обратити посебну пажњу како би се избегао утисак да опис саржи издвојено мишљење о неком појединачном кључном ревизијском питању или да на било који начин може да доведе у питање мишљење ревизора о финансијским извештајима у целини.

*Околности у којима питање одређено као кључно ревизијско питање није саопштено у извештају ревизора (видети параграф 14)*

A52. Законом или регулативом може бити омогућено да се не врши јавно обелодањивање од стране руководства или ревизора одређеног питања за које је утврђено да је кључно ревизијско питање. На пример, законом или регулативом може изричито да буде забрањена било каква јавна комуникација која може да утиче на истрагу од стране овлашћеног органа у вези са постојећим кривичним делом или кривичним делом у чије се постојање сумња (на пример, питања која су у вези са прањем новца или изгледа као да су у вези са прањем новца).

A53. Као што је наведено у параграфу 14 (б), изузетно ретко се дешава да питање за које је утврђено да је кључно ревизијско питање није саопштено у извештају ревизора. То је зато што се претпоставља да је у јавном интересу да се обезбеди већа транспарентност ревизије за циљне кориснике. Сходно томе, ако ревизор просуди да не треба да саопшти неко кључно ревизијско питање, таква одлука је прихватљива само у случајевима када се негативне последице по ентитет или јавност, као резултат такве комуникације, сматрају толико значајним да би било разумно очекивати да је то од веће користи за јавни интерес него сопштавање тог питања.

A54. Приликом доношења одлуке да се не саопшти неко кључно ревизијско питање узимају се у обзир чињенице и околности везане за ово питање. Комуникација са руководством и лицима овлашћеним за управљање помаже ревизору да разуме ставове управе о значају штетних последица које могу настати услед саопштавања одређеног питања. Посебно, комуникација са руководством и лицима овлашћеним за управљање помаже ревизору да буде информисан приликом просуђивања да ли ће да саопшти неко питање и то тако што:

- Помаже ревизору у разумевању зашто питање није јавно обелодањено од стране ентитета (на пример, ако закон, регулатива или одређени оквир финансијског извештавања дозвољавају одложено обелодањивање или необелодањивање питања) и који су ставови руководства у погледу негативних последица обелодањивања, ако би их било. Руководство може да скрене пажњу на одређене аспекте закона или регулативе или других меродавних извора који могу да буду релевантни за разматрање негативних последица (на пример, такви аспекти могу да укључују штету за ентитет у комерцијалним преговорима или у позицији у односу на конкуренцију). Међутим, ставови руководства у погледу негативних последица не умањују потребу ревизора да утврди да ли је разумно очекивати да ће негативне последице надмашити користи од комуникације са јавношћу у складу са параграфом 14 (б).

- Истиче да ли је било било какве комуникације са надлежним регулаторним, извршним или надзорним органима у вези са датим питањем, посебно да ли таква комуникација подржава тврдњу руководства о томе зашто обелодањивање о том питању није прикладно.

- Омогућава ревизору да, када је то потребно, подстакне руководство и лица овлашћена за управљање да јавно обелодањују релевантне информације о овом питању. Посебно, то може бити могуће ако је забринутост руководства и лица овлашћених за управљање у погледу обелодањивања датог питања ограничена на одређене аспекте који се односе на питање, тако да одређене информације о датом питању могу бити мање осетљиве и могу да се обелодане.

Ревизор такође може сматрати да је неопходно да добије писмену изјаву руководства о томе због чега обелодањивање о датом питању није прикладно, укључујући мишљење руководства о значају штетних последица које могу настати као резултат такве комуникације.

A55. Такође може бити неопходно да ревизор размотри импликације саопштавања о неком питању за које је одређено да је кључно ревизијско питање у светлу релевантних етичких захтева. Поред тога, од ревизора може да се захтева законом или регулативом да комуницира са надлежним регулаторним, извршним или надзорним органима у вези са датим питањем, без обзира на то да ли је дато питање укључено у извештај ревизора. Таква комуникација може бити корисна за разматрање негативних последица које могу настати услед комуникације о том питању.

A56. Питања која ревизор разматра у вези са одлуком да ли да саопшти неко ревизијско питање су веома сложена и укључују значајна просуђивања ревизора. Сходно томе, ревизор може сматрати да је неопходно да добије правни савет.

*Облик и садржај одељка Кључна ревизијска питања у другим околностима* (видети параграф 16)

A57. Захтев у параграфу 16 се односи на три околности:

(а) ревизор одређује у складу са параграфом 10 да не постоје кључна ревизијска питања. (видети параграф A59)

(б) ревизор одређује у складу са ставом 14 да кључно ревизијско питање неће бити саопштено у извештају ревизора и да нема других питања за која је одређено да су кључна ревизијска питања.

(ц) само питања за која је одређено да су кључна ревизијска питања су она која су наведена у извештају у складу са параграфом 15.

A58. У наставку је дат пример како је у извештају ревизора презентовано ако је ревизор утврдио да нема кључних ревизијских питања која треба да се саопште:

#### **Кључна ревизијска питања**

[Осим за питања која су описана у одељку *Основа за квалификовано (негативно) мишљење или одељку Материјално значајна неизвесност у вези са сталношћу пословања,*] ми смо утврдили да нема [других] кључних ревизијских питања која треба да се саопште у нашем извештају.

A59. Одређивање кључних питања ревизије укључује просуђивање о релативној важности питања која захтевају значајну пажњу ревизора. Зато је веома ретко да ревизор комплетног сета финансијских извештаја опште намене котираног ентитета не одреди бар једно кључно ревизијско питање од питања о којима је комуницирао са лицима овлашћеним за управљање да га наведе у извештају ревизора. Међутим, у одређеним ограниченим околностима (на пример, за котирани ентитет са веома ограниченим пословањем), ревизор може да одреди да не постоје кључна питања ревизије у складу са параграфом 10, зато што не постоје питања која захтевају значајну пажњу ревизора.

#### **Комуникација са лицима овлашћеним за управљање** (видети параграф 17)

A60. ISA 260 (ревизиран) захтева да ревизор благовремено комуницира са лицима овлашћеним за управљање. Одговарајући тренутак за комуникацију о кључним ревизијским питањима варира у зависности од околности ангажовања. Међутим, ревизор може да саопштава прелиминарне ставове о кључним ревизијским питањима када се расправља о планираном обиму и времену ревизије, и да настави да дискутује о томе када саопштава налазе ревизије. На тај начин могу да се ублаже практични проблеми који настају као последица покушаја да се оствари снажан двосмерни дијалог о кључним ревизијским питањима у време када су финансијски извештаји у завршној фази пред издавање.

A61. Комуникација са лицима овлашћеним за управљање омогућава тим лицима да буду свесна кључних ревизијских питања која ревизор намерава да наведе у извештају ревизора, и пружа им прилику да добију додатно разјашњење када је то потребно. Ревизор може сматрати да је корисно да лицима овлашћеним за управљање достави нацрт извештаја ревизора како би се омогућила ова дискусија. Комуникација са лицима овлашћеним за управљање препознаје њихову

важну улогу у надгледању процеса финансијског извјештавања, и пружа им могућност да разумеју основе за одлуке које је ревизор донео у вези са кључним ревизијским питањима и како ће та питања бити описана у ревизоровом извештају. Такође, комуникација омогућава лицима овлашћеним за управљање да размотре да ли нова или проширена обелодањивања могу бити корисна у светлу чињенице да ће ова питања бити саопштена у извештају ревизора.

А62. Комуникација са лицима овлашћеним за управљање која се захтева на основу параграфа 7 (а) такође обухвата и изузетно ретке околности у којима питање за које је утврђено да је кључно ревизијско питање није саопштено у извештају ревизора (видети параграфе 14 и А54).

А63. Захтев у параграфу 17 (б) који се тиче комуникације са лицима овлашћеним за управљање када је ревизор утврдио да нема кључних ревизијских питања која се саопштавају у извештају ревизора, може да пружи прилику ревизору да дискутује са другима који су упознати са ревизијом и значајним питањима која су се можда појавила (укључујући лице које врши преглед контроле квалитета, ако је именовано). Ове дискусије могу да доведу до тога да ревизор преиспита одлуку ревизора да не постоје кључна ревизијска питања.

#### **Документација** (видети параграф 18)

А64. Параграф 8 стандарда ISA 230 захтева да ревизор припреми ревизијску документацију тако да ревизор са искуством, који није био претходно повезан са ревизијом, може да разуме, између осталог, значајна професионална просуђивања. У контексту кључних ревизијских питања, ова професионална просуђивања укључују одређивање, од питања која су предмет комуникација са лицима овлашћеним за управљање, која питања захтевају значајну пажњу ревизора, као и да ли је свако од тих питања кључно ревизијско питање. Просуђивање ревизора у том погледу ће вероватно бити подржано документацијом о комуникацији између ревизора и лица овлашћених за управљање, и ревизијском документацијом која се односи на свако појединачно питање (видети параграф А39), као и осталом ревизијском документацијом о значајним питањима која су се јавила током ревизије (на пример, меморандум извршеног рада). Међутим, овај стандард ISA не захтева од ревизора да документује зашто остала питања о којима је комуницирао са лицима овлашћеним за управљање нису питања која захтевају значајну пажњу ревизора.

-----

*ISA 705 (ревидиран), Модификације мишљења у извештају независног ревизора*

*ISA 570 (ревидиран), Начело сталности, параграфи 22–23*

*ISA 700 (ревидиран), Формирање мишљења и извештавање о финансијским извештајима, параграфи 30–31*

*ISA 705 (ревидиран), параграф 29*

*ISA 315 (ревидиран), Идентификовање и процена ризика материјално погрешних исказа путем разумевања ентитета и његовог окружења*

*ISA 230, Ревизијска документација, параграфи 8–11 и А6*

*ISA 260 (ревидиран), Комуникација са лицима овлашћеним за управљање*

*ISA 320, Материјалност у планирању и спровођењу ревизије, параграф 4*

*ISA 700 (ревидиран), параграфи 10–15 и А1–А15*

*Видети параграф А7 стандарда ISA 705 (ревидиран).*

*ISA 705 (ревидиран), параграф 8*

*ISA 706 (ревидиран), Пасус којим се скреће пажња и пасус у вези са осталим питањима у извештају независног ревизора*

*Видети параграфе 8(б) и 10(б) стандарда ISA 706 (ревидиран)*

*ISA 706 (ревидиран), параграфи А1–А3*

*Видети ISA 710, Упоредне информације – упоредни износи и упоредни финансијски извештаји*

*ISA 330, Ревизорски одговор на процењене ризике, параграф 7(б)*

*ISA 330, параграф А19*

*ISA 260 (ревидиран), параграфи 16(б) и А21*

*ISA 550, Повезане стране, параграф А42*

*ISA 600, Специјална разматрања – ревизија финансијских извештаја групе (укључујући рад ревизора компоненте), параграф 49(д)*

*ISA 220, Контрола квалитета ревизије финансијских извештаја, параграф 18*

*ISA 220, параграф 19*

*ISA 260 (ревидиран), параграф 15*

ISA 240, Одговорност ревизора за разматрање криминалних радњи у ревизији финансијских извештаја, параграф 26–27  
ISA 240, параграф 31

ISA 315 (ревидиран), параграф 31

ISA 260 (ревидиран), параграф 16(а)

Видети параграфе 10–11 стандарда ISA 540, Ревизија рачуноводствених процена, укључујући рачуноводствену процену фер вредности и повезана обелодањивања.  
Видети параграфе 16(а), 16(ц) и А22, и Прилог 2 стандарда ISA 260 (ревидиран).

ISA 720 (ревидиран), Одговорности ревизора у вези са осталим информацијама, параграфи 12(а) и А1–А3

Видети параграф А3 стандарда ISA 570 (ревидиран)

ISA 620, Коришћење резултата рада стручњака ангажованог од стране ревизора  
ISA 260 (ревидиран), параграф 21

## **МЕЂУНАРОДНИ СТАНДАРД РЕВИЗИЈЕ 705 (ревидиран) МОДИФИКАЦИЈЕ МИШЉЕЊА У ИЗВЕШТАЈУ НЕЗАВИСНОГ РЕВИЗОРА**

(Стандард важи за ревизије финансијских извештаја  
за периоде који се завршавају 15. децембра 2016. године, или касније)

### **САДРЖАЈ**

Параграф

#### **Увод**

Делокруг овог ISA 1

Врсте модификованих мишљења 2

Датум ступања на снагу 3

#### **Циљ 4**

#### **Дефиниције 5**

#### **Захтеви**

Околности када је неопходно модификовање  
мишљења ревизора 6

Одређивање врсте модификације мишљење ревизора 7–15

Форма и садржај извештаја ревизора  
када је мишљење модификовано 16–29

Комуникација са лицима овлашћеним за управљање 30

#### **Примена и остала објашњења**

Врсте модификованих мишљења А1

Околности у којима се захтева модификација  
мишљења А2–А12

Одређивање врсте модификације мишљења ревизора А13–А16

Форма и садржај ревизоровог извештаја  
када је мишљење модификовано А17–А26

Комуникација са лицима овлашћеним за управљање А25

Примери извештаја ревизора са модификованим мишљењем

Међународни стандард ревизије (ISA) 705 (ревидиран), *Модификације мишљења у извештају независног ревизора* треба тумачити у складу са ISA 200 *Општи циљеви независног ревизора и спровођење ревизије у складу са међународним стандардима ревизије*.

### **Увод**

#### **Делокруг овог ISA**

1. Овај међународни стандард ревизије (ISA) се бави одговорношћу ревизора у вези са издавањем одговарајућег извештаја у околностима када, приликом формирања мишљења у складу са ISA 700 (ревидиран), ревизор закључи да је неопходно модификовати мишљење ревизора о финансијским извештајима. Овај стандард се такође бави начином на који се мењају форма и садржај извештаја ревизора када ревизор изражава модификовано мишљење. У свим случајевима,

примењују се захтеви из стандарда ISA 700 (ревидиран), и они се не понављају у овом стандарду осим ако се на њих експлицитно не односе или их мењају захтеви из овог стандарда.

#### **Врсте модификованих мишљења**

2. Овај ISA установљава три врсте модификованих мишљења, наиме, то су квалификовано мишљење, негативно мишљење и уздржавање од изражавања мишљења. Одлука о томе која је врста модификованог мишљења адекватна зависи од:

(а) Природе питања које доводи до потребе за модификовањем, то јест, да ли су финансијски извештаји материјално погрешни или, у случају немогућности да се прибави довољно адекватних ревизијских доказа, могу бити материјално погрешни; и

(б) Просуђивања ревизора о прожимајућим ефектима или могућим ефектима питања на финансијске извештаје. (видети параграф А1)

#### **Датум ступања на снагу**

3. Овај ISA важи за ревизије финансијских извештаја за периоде који се завршавају 15. децембра 2009. године или касније.

#### **Циљ**

4. Циљ ревизора је да јасно исказе адекватно модификовано мишљење о финансијским извештајима које је неопходно када:

(а) Ревизор закључи, на основу прикупљених ревизијских доказа, да финансијски извештаји посматрани у целиности, нису без материјално погрешних исказа; или

(б) Ревизор није у могућност да прикупи довољно адекватних ревизијских доказа како би донео закључак да финансијски извештаји посматрани у целини не садрже материјално погрешне исказе.

#### **Дефиниције**

5. За потребе Међународних стандарда ревизије наведени појмови имају следеће значење:

(а) Свеобухватно – Овај израз се користи у контексту погрешног исказивања да би се описао ефекат погрешних исказа на финансијске извештаје или могући ефекат на финансијске извештаје погрешних исказа, уколико постоје а који нису откривени услед немогућности да се прибаве довољни и адекватни ревизијски докази. Прожимајући ефекти на финансијске извештаје су они који, по суду ревизора:

(i) нису ограничени на одређене елементе, рачуне или ставке финансијских извештаја;

(ii) ако су ограничени, представљају или могу да представљају значајан део финансијских извештаја, или

(iii) у вези са обелодањивањима, имају фундаментални значај за корисниково разумевање финансијског извештаја.

(б) Модификовано мишљење – Квалификовано мишљење, негативно мишљење или уздржавање од изражавања мишљења о финансијским извештајима.

#### **Захтеви**

##### **Околности када је неопходно модификовање мишљења ревизора**

6. Ревизор модификује мишљење у извештају ревизора када:

(а) Ревизор закључи, на основу прикупљених ревизијских доказа, да финансијски извештаји у целини нису без материјално погрешних исказа; или (видети параграфе А2–А7)

(б) Ревизор није у могућности да прикупи довољно одговарајућих ревизијских доказа како би закључио да финансијски извештаји не садрже материјално погрешне исказе. (видети параграфе А8–А12)

##### **Одређивање врсте модификације мишљење ревизора**

###### *Квалификовано мишљење*

7. Ревизор изражава квалификовано мишљење када:

(а) ревизор, након прикупљања довољно адекватних ревизијских доказа, закључи да су погрешни искази, појединачно или заједно, материјално значајни, али нису прожимајући за финансијске извештаје; или

(б) 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 извештаје, уколико их има, могу бити материјалне природе али не и свеобухватни.

*Негативно мишљење*

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

*Уздржавање од изражавања мишљења*

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

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

*Последица немогућности да се прикупи довољно адекватних ревизијских доказа услед ограничења које поставља руководство након што је ревизор прихватио ангажовање*

11. Уколико, након прихватања ангажовања, ревизор постане свестан да је руководство поставило ограничења у вези са делокругом ревизије и ревизор сматра да ће то вероватно резултирати потребом за изражавањем квалификованог мишљења или уздржавања од мишљења о финансијским извештајима, ревизор ће тражити од руководства да отклони ово ограничење.

12. Уколико руководство одбије да отклони ограничење описано у параграфу 11, ревизор ће ово питање саопштити лицима овлашћеним за управљање, осим у случају када су сва лица овлашћена за управљање укључена у руковођење ентитетом, и утврдити да ли је могуће да се изврше алтернативни поступци за прикупљање довољно адекватних ревизијских доказа.

13. Уколико ревизор није у могућности да прикупи довољно адекватних ревизијских доказа, ревизор утврђује следеће:

(а) Ако ревизор закључи да би могући ефекти неоткривених погрешних исказа на финансијске извештаје, уколико их има, могли бити материјалне природе али не и прожимајући, ревизор ће изразити квалификовано мишљење; или

(б) Ако ревизор закључи да могући ефекти неоткривених погрешних исказа на финансијске извештаје, уколико их има, могу бити и материјални и прожимајући тако да квалификовано мишљење не би адекватно одражавало озбиљност ситуације, ревизор ће:

(i) се повући из ревизије, где је то могуће и изводљиво у складу са применљивим законом или регулативом; или (видети параграф А13)

(ii) уколико повлачење из ревизије, пре објављивања извештаја ревизора, није могуће или изводљиво, се уздржати од изражавања мишљења о финансијским извештајима (видети параграф А14).

14. Уколико се ревизор повуче као што је наведено у параграфу 13(б)(и), пре повлачења, ревизор ће лицима овлашћеним за управљање саопштити сва питања која се тичу погрешних исказа који су идентификовани током ревизије а која би довела до модификовања мишљења. (видети параграф А15)

*Остала разматрања у вези негативног или уздржавања од изражавања мишљења*

15. Када ревизор сматра да је неопходно да се изрази негативно или да се уздржи од изражавања мишљења о финансијским извештајима у целини, извештај ревизора неће укључивати и немодификовано мишљење у односу на исти оквир финансијског извештавања о појединачном финансијском извештају или једном или више конкретних елемента, рачуна или позиција у финансијском извештају. Укључивање оваквог немодификованог мишљена у исти извештај би било у супротности са негативним или уздржавањем од изражавања мишљења о финансијским извештајима у целини. (видети параграф А16)

**Форма и садржај извештаја ревизора када је мишљење модификовано**

*Мишљење ревизора*

16. Када ревизор модификује ревизијско мишљење, ревизор користи поднаслов „Квалификовано мишљење“, „Негативно мишљење“, или „Уздржавање од изражавања мишљења,“ у зависности од тога какво мишљење износи у том одељку. (видети параграфе А17–А19)

Квалификовано мишљење

17. Када ревизор изражава квалификовано мишљење услед материјално погрешних исказа у финансијским извештајима, ревизор у одељку у ком износи мишљење наводи да, по мишљењу ревизора, осим за ефекте питања описаног у одељку Основа за квалификовано мишљење:

(а) Када се извештава у складу са оквиром фер презентације, приложени финансијски извештаји дају истинит и објективан приказ, по свим материјално значајним аспектима (или истинито и објективно приказују) [...] у складу са применљивим оквиром финансијског извештавања; или

(б) Када се извештава у складу са оквиром усклађености, финансијски извештаји су припремљени, по свим материјално значајним аспектима у складу са (применљивим оквиром финансијског извештавања).

Када је модификовање резултат немогућности да се прикупи довољно адекватних ревизијских доказа, ревизор користи одговарајући израз „осим за могуће ефекте питања...” за модификовано мишљење. (видети параграф А20)

#### **Негативно мишљење**

18. Када ревизор изражава негативно мишљење, ревизор у пасусу у ком износи мишљење наводи да, по мишљењу ревизора, због значаја питања која су описана у пасусу о основи за негативно мишљење:

(а) када се извештава у складу са оквиром фер презентације, финансијски извештаји не дају истинит и објективан приказ (или не приказују истинито и објективно) [...] у складу са (применљивим оквиром финансијског извештавања); или

(б) када се извештава у складу са оквиром усклађености, финансијски извештаји нису припремљени, по свим материјално значајним аспектима у складу са (применљивим оквиром финансијског извештавања).

Уздржавање од изражавања мишљења

19. Када се ревизор уздржава од изражавања мишљења због немогућности да прикупи довољно адекватних ревизијских доказа, ревизор:

(а) наводи да ревизор не износи мишљење о финансијским извештајима.

(б) наводи да, због значаја питања описаних у одељку Основа за уздржавање од изражавања мишљења, ревизор није био у могућности да прикупи довољно адекватних ревизијских доказа да обезбеде основу за ревизијско мишљење; и

(ц) мења изјаву која се захтева параграфом 24(б) стандарда ISA 700 (ревидиран), у којој стоји да је извршена ревизија финансијских извештаја, тако да стоји да је ревизор ангажован на ревизији финансијских извештаја.

#### *Основа за мишљење*

20. Када ревизор модификује мишљење о финансијским извештајима, ревизор треба да, поред елемената који су обавезни у складу са ISA 700 (ревидиран): (видети параграф А21)

(а) Измени наслов одељка „Основа за мишљење” који се захтева параграфом 28 ISA 700 (ревидиран) са „Основа за квалификовано мишљење”, „Основа за негативно мишљење,” или „Основа за уздржавање од изражавања мишљења”, по потреби; и

(б) У овом одељку опише питања због којих је дошло до модификације мишљења.

21. Уколико постоји материјално погрешан исказ у финансијским извештајима који се односи на специфичне износе у финансијским извештајима (укључујући квантитативна обелодањивања), ревизор у одељак Основа за мишљење укључује опис и износ финансијског ефекта погрешног исказа, осим уколико то није изводљиво. Уколико није изводљиво да се квантитативно изразе финансијски ефекти, ревизор то наводи у овом одељку. (видети параграф А22)

22. Уколико постоји материјално погрешан исказ у финансијским извештајима који се односи на наративна обелодањивања, ревизор у одељак Основа за мишљење укључује и објашњење погрешног исказа у обелодањивању.

23. Уколико постоји погрешан исказ о финансијским извештајима по основу необелодањивања информација чије је обелодањивање обавезно, ревизор:

(а) Дискутује о необелодањивању са лицима овлашћеним за управљање;

(б) Описује природу изостављаних информација у одељку Основа за мишљење; и

(ц) Осим уколико то није забрањено законом или регулативом, укључује информације које нису обелодањене, под условом да је то изводљиво и да је ревизор прикупио довољно адекватних ревизијских доказа о изостављеним информацијама. (видети параграф А23)

24. Уколико је модификовање резултат немогућности да се прикупи довољно адекватних ревизијских доказа, ревизор у одељку Основа за мишљење описује разлоге ове немогућности.

25. Када ревизор изрази квалификовано мишљење или негативно мишљење, ревизор мења саопштење о томе да ли су ревизијски докази које је прикупио довољни и адекватни да обезбеде основу за мишљење ревизора које се захтева параграфом 28(д) стандарда ISA 700 (ревидиран), тако што уноси речи „квалификовано“ или „негативно“, по потреби.

26. Када ревизор изрази квалификовано мишљење о финансијским извештајима, извештај ревизора не треба да које се захтева параграфима 28(б) и 28(д) стандарда ISA 700 (ревидиран). Ови елементи су:

(а) Упућивање на одељак извештаја ревизора у ком су описане одговорности ревизора; и

(б) Саопштење о томе да ли су ревизијски докази које је ревизор прикупио довољни и адекватни да обезбеде основу за мишљење ревизора.

27. Чак и ако је ревизор изразио негативно или се уздржао од изражавања мишљења о финансијским извештајима, ревизор у одељку Основа за мишљење, за сва остала питања која је ревизор уочио, описује разлоге због којих је неопходно извршити модификовање мишљења и ефекте тих питања. (видети параграф А24)

*Опис одговорности ревизора за ревизију финансијских извештаја када се уздржава од изражавања мишљења о финансијским извештајима*

28. Када се ревизор уздржава од изражавања мишљења услед немогућности да прикупи довољно адекватних ревизијских доказа, ревизор мења опис одговорности ревизора који се захтева параграфима 39–41 стандарда ISA 700 (ревидиран) тако да садржи само: (видети параграф А25)

(а) Изјаву да је одговорност ревизора да спроведе ревизију финансијских извештаја у складу са Међународним стандардима ревизије и да изда извештај ревизора.

(б) Изјаву да, међутим, због питања која су описана у одељку Основа за уздржавање од изражавања мишљења, ревизор није био у могућности да прикупи довољно адекватних ревизијских доказа за обезбеђење основе за ревизијско мишљење о финансијским извештајима.

(ц) Изјаву о независности ревизора и осталим етичким одговорностима које се захтевају параграфом 28(ц) стандарда ISA 700 (ревидиран).

*Разматрања када се ревизор уздржава од изражавања мишљења о финансијским извештајима*

29. Осим ако то налаже закон или регулатива, када се ревизор уздржава од изражавања мишљења о финансијским извештајима, извештај ревизора не треба да садржи одељак Кључна ревизијска питања у складу са стандардом ISA 701 или одељак Остале информације у складу са ISA 720 (ревидиран). (видети параграф А26.)

#### **Комуникација са лицима овлашћеним за управљање**

30. Када ревизор очекује да ће модификовати мишљење у извештају ревизора, ревизор лицима овлашћеним за управљање саопштава околности које су довеле до очекиване модификације и текст модификације. (видети параграф А27)

\* \* \*

#### **Примена и остала објашњења**

##### **Врсте модификованих мишљења** (видети параграф 2)

А1. Табела у наставку илуструје на који начин просуђивање ревизора о природи питања које узрокује модификовање и њихових ефеката или могућих ефеката на финансијске извештаје, утиче на врсту мишљења које ће бити изражено.

Природа питања која узрокују модификовање	Просуђивање ревизора о ефекту или могућем ефекту на финансијске извештаје	
	Материјалан али не и прожимајући	Материјалан и прожимајући
Финансијски извештаји садрже погрешне исказе	Квалификовано мишљење	Негативно мишљење



Немогућност да се прикупи довољно адекватних ревизијских доказа	Квалификовано мишљење	Уздржавање од изражавања мишљења
---	-----------------------	----------------------------------

**Околности у којима се захтева модификација мишљења ревизора**

*Природа материјално погрешних исказа (видети параграф 6(а))*

A2. ISA 700 (ревидиран) захтева да ревизор, како би формирао мишљење о финансијским извештајима, закључи да ли је стекао уверавање у разумној мери да у финансијским извештајима у целини нема материјално погрешних исказа. Овим закључком се обухвата ревизорова процена некоригованих погрешних исказа, уколико их има, у финансијским извештајима у складу са ISA 450.

A3. ISA 450 дефинише погрешан исказ као разлику између у извештају назначених износа, класификације, презентације или обелодањивања одређене ставке финансијског извештаја и износа, класификације, презентације или обелодањивања које се за одређену позицију захтева применљивим оквиром финансијског извештавања. Услед тога, материјално погрешан исказ у финансијским извештајима може бити у вези са:

- (а) Примереношћу одабраних рачуноводствених политика;
- (б) Применом одабраних рачуноводствених политика; или
- (ц) Адекватношћу и примереношћу обелодањивања у финансијским извештајима.

Примереност одабраних рачуноводствених политика

A4. У вези са примереношћу рачуноводствених политика које је одабрало руководство, материјално погрешни искази у финансијским извештајима могу настати, на пример, када:

- (а) одабране рачуноводствене политике нису у сагласности са применљивим оквиром финансијског извештавања; или
- (б) Финансијски извештаји не описују правилно рачуноводствене политике које се односе на неку значајну ставку у извештају о финансијској позицији, извештају о укупном приходу, извештају о променама на капиталу или извештају о токовима готовине;
- (ц) Финансијски извештаји не приказују или не обелодањују трансакције и догађаје на начин којим се постиже фер презентација.

A5. Оквири финансијског извештавања често садрже захтеве у вези са рачуноводственим обухватањем и обелодањивањем промена рачуноводствених политика. Када ентитет промени одабир значајних рачуноводствених политика, могу се јавити материјално погрешни искази у финансијским извештајима уколико ентитет не поштује те захтеве.

Примена одабраних рачуноводствених политика

A6. У вези са применом одабраних рачуноводствених политика, материјално погрешни искази се могу јавити у финансијским извештајима када:

- (а) Руководство није примењивало одабране рачуноводствене политике доследно у складу са оквиром финансијског извештавања, укључујући ситуације када руководство није примењивало одабране рачуноводствене политике на доследан начин између периода или у односу на сличне трансакције или догађаје (доследност у примени), или
- (б) Услед методе примене одабраних рачуноводствених политика (као што је ненамерна грешка у примени).

Адекватност и примереност обелодањивања у финансијским извештајима

A7. У вези са адекватношћу и примереношћу обелодањивања у финансијским извештајима, материјално погрешни искази се могу јавити у финансијским извештајима када:

- (а) Финансијски извештаји не садрже обелодањивања која се захтевају применљивим оквиром финансијског извештавања;
- (б) Обелодањивања у финансијским извештајима нису приказана у складу са применљивим оквиром финансијског извештавања;
- (ц) Финансијски извештаји не пружају додатна обелодањивања која су неопходна за постизање фер презентације осим обелодањивања која се изричито захтевају применљивим оквиром финансијског извештавања.

Параграф А13 стандарда ISA 450 садржи додатне примере за материјално погрешне исказе у квалитативним обелодањивањима који могу да се појаве.

*Природа немогућности да се прикупи довољно адекватних ревизијских доказа (видети параграф 6(б))*

A8. Ревизорова немогућност да прикупи довољно адекватних ревизијских доказа (други назив је ограничење делокруга ревизије) се може јавити услед:

- (а) Околности које нису под контролом ентитета;
- (б) Околности које се тичу природе и времена ревизоровог рада; или
- (ц) Ограничења која је поставило руководство.

A9. Немогућност да се обави одређени поступак не представља ограничење делокруга ревизије, уколико ревизор може да прикупи довољно адекватних ревизијских доказа коришћењем алтернативних поступака. Ако ово није могуће, примењују се захтеви из параграфа 786) и 10. Ограничења која поставља руководство могу имати друге последице на ревизију, на пример на ревизорову процену ризика криминалне радње или разматрање наставка ангажовања.

A10. Примери околности које су ван контроле ентитета су:

- Рачуноводствени подаци ентитета су уништени.
- Рачуноводствени подаци значајне компоненте су заплењени на неограничен временски период од стране државних органа.

A11. Примери околности које се тичу природе и времена ревизоровог рада укључују ситуације када:

- је ентитет у обавези да користи метод удела за рачуноводствено обухватање придруженог ентитета, и ревизор не може да прикупи довољно адекватних ревизијских доказа о његовим финансијским информацијама како би проценио да ли је метод удела адекватно примењен.
- је време ревизоровог именовање такво да он не може да посматра вршење пописа.
- ревизор закључи да спровођење само суштинских поступака испитивања није довољно, али контроле ентитета нису ефективне.

A12. Примери немогућности да се прикупи довољно адекватних ревизијских доказа услед ограничења делокруга ревизије која поставља руководство су:

- Руководство спречава ревизора да посматра попис залиха.
- Руководство спречава ревизора да тражи екстерну потврду одређених салда рачуна.

#### **Одређивање врсте модификације мишљења ревизора**

*Последица немогућности да се прикупи довољно адекватних ревизијских доказа услед ограничења које је поставило руководство након што је ревизор прихватио ангажовање (видети параграфе 13(б)(i)–14)*

A13. Изводљивост повлачења из ревизије може зависити од фазе ангажовања у време када руководство наметне ограничење делокруга. Уколико је ревизор у већој мери спровео ревизију, ревизор може одлучити да заврши ревизију највише што може, уздржи се од изражавања мишљења и опише делокруг ограничења у одељку Основа уздржавање од изражавања мишљења, пре повлачења.

A14. У одређеним околностима, повлачење из ревизије може бити немогуће уколико је ревизор у обавези у складу са законом или регулативом да настави ангажовање на ревизији. Ово може бити случај са ревизором који је именован да врши ревизију финансијских извештаја ентитета у јавном сектору. Ово такође може бити случај у правним системима где је ревизор именован да врши ревизију финансијских извештаја који обухватају одређени период, или је именован на одређени период и забрањено му је да се повуче пре завршетка ревизије тих финансијских извештаја или пре завршетка тог периода. Ревизор такође може сматрати да је неопходно да у извештај ревизора укључи Пасус у вези са осталим питањима.

A15. Када ревизор донесе закључак да је повлачење из ревизије неопходно због ограничења делокруг, може постојати професионални, правни или регулаторни захтев да ревизор саопшти сва питања која се тичу повлачења из ангажовања регулаторним телима или власницима ентитета.

*Остала разматрања у вези са негативним мишљењем или уздржавањем од изражавања мишљења (видети параграф 15)*

A16. У наставку следе примери услова извештавања која нису у супротности са ревизоровим негативним мишљењем или уздржавањем од изражавања мишљења:

- Изношење немодификованог мишљења о финансијским извештајима припремљених у складу са датим оквиром финансијског извештавања и, у оквиру истог извештаја, изношење негативног мишљења о истим финансијским извештајима у складу са другим оквиром финансијског извештавања.

- Уздржавање од изражавања мишљења у вези са резултатима пословања и токовима готовине, где је релевантно, и немодификованог мишљења у вези са одређеном финансијском позицијом (Видети ISA 510). У овом случају, ревизор се није уздржао од изражавања мишљења о финансијским извештајима у целини.

#### **Форма и садржај ревизоровог извештаја када је мишљење модификовано**

*Примери извештаја ревизора (видети параграф 16)*

A17. Примери 1 и 2 у Прилогу приказују извештаје ревизора у којима се изражава квалификовано мишљење и негативно мишљење, будући да финансијски извештаји садрже материјално значајне погрешне исказе.

A18. Пример 3 у Прилогу приказује извештај ревизора у коме се изражава квалификовано мишљење будући да ревизор није у могућности да прикупи довољно адекватних ревизијских доказа. Пример 4 приказује извештај ревизора у коме се ревизор уздржава од изражавања мишљења услед немогућности да се прикупи довољно адекватних ревизијских доказа о једном елементу финансијских извештаја. Пример 5 приказује извештај ревизора у коме се ревизор уздржава од изражавања мишљења услед немогућности да се прикупи довољно адекватних ревизијских доказа о већем броју елемената финансијских извештаја. У последња два случаја, могући ефекти немогућности прибављања довољно адекватних ревизијских доказа на финансијске извештаје су и материјални и прожимајући. У прилозима уз остале ISA стандарде који садрже захтеве који се односе на извештавање, укључујући ISA 570 (ревидиран), такође су дати примери извештаја ревизора са модификованим мишљењима.

*Мишљење ревизора (видети параграф 16)*

A19. Измена овог наслова јасно указује кориснику да је мишљење ревизора модификовано и указује на врсту модификације.

Квалификовано мишљење (видети параграф 17)

A20. Када ревизор износи квалификовано мишљење, није адекватно да користи изразе као што су „у складу са горе поменутиим објашњењем“ или „у складу са“ у одељку Мишљење будући да ови изрази нису довољно јасни и убедљиви.

*Основа за мишљење (видети параграфе 20, 21, 23, 27)*

A21. Доследност у ревизоровом извештају помаже бољем разумевању од стране корисника и идентификовању необичних околности када се оне догоде. У складу са тим, иако униформност можда не може бити могућа у речима које се користе за изражавања модификованог мишљења и опису разлога за модификовање, доследност форме и садржаја извештаја ревизора је пожељна.

A22. Пример финансијских ефеката материјално погрешних исказа које ревизор може описати у одељку Основа за мишљење у извештају ревизора је квантитативни ефекат на порез на добит, добит пре опорезивања, нето добит и капитал, уколико је вредност залиха прецењена.

A23. Обелодањивање изостављених информација у склопу одељка Основа за мишљење не би било могуће ако:

(а) Обелодањивања није припремило руководство или обелодањивања из неког другог разлога нису доступна ревизору; или

(б) По просуђивању ревизора, обелодањивања би била неоправдано опширна у односу на извештај ревизора.

A24. Негативно или уздржавање од изражавања мишљења у вези са конкретним питањем које је описано у склопу одељка Основа за мишљење, не оправдава изостављање описа других идентификованих питања које би захтевала модификовање мишљења ревизора. У таквим случајевима, обелодањивање тих других питања која је ревизор уочио може бити релевантно за кориснике финансијских извештаја.

*Опис одговорности ревизора за ревизију финансијских извештаја када се уздржава од изражавања мишљења о финансијским извештајима (видети параграф 28)*

A25. Када се ревизор уздржава од изражавања мишљења о финансијским извештајима, боље је да следеће изјаве буду позициониране у оквиру одељка Одговорности ревизора за ревизију финансијских извештаја и извештају ревизора, као што је приказано у примерима 4–5 у Прилогу овог стандарда:

- Изјава која се захтева параграфом 28 (а) стандарда ISA 700 (ревидиран), измењена тако да наводи да је одговорност ревизора да изврши ревизију финансијских извештаја у складу са Међународним стандардима ревизије; и

- Изјава која се захтева параграфом 28 (ц) стандарда ISA 700 (ревидиран) о независности и осталим етичким одговорностима.

*Разматрања када се ревизор уздржава од изражавања мишљења о финансијским извештајима (видети параграф 29)*

A26. Навођење разлога за немогућност ревизора да прибави довољно одговарајућих ревизијских доказа у одељку Основа за уздржавање од изражавања мишљења у извештају ревизора пружа корисне информације корисницима да би могли да разумеју зашто је ревизор донео одлуку да се уздржи од изражавања мишљења о финансијским извештајима и може да пружи додатно обезбеђење од непримереног ослањања на њих. Међутим, саопштавање било ког кључног ревизијског питања осим питања које(а) је(су) довело(а) до уздржавања од изражавања мишљења, може да указује на то да су финансијски извештаји у целини у већој мери веродостојни у вези са тим питањима него што је прикладно у датим околностима, и то не би било у складу са уздржавањем од изражавања мишљења о финансијским извештајима у целини. Исто тако, не би било прикладно да се у извештај укључи и одељак Остале информације у складу са стандардом ISA 720 (ревидиран) који се бави ревизоровим разматрањима у вези са доследношћу информација са финансијским извештајима. Сходно томе, параграф 29 овог ISA забрањује укључивање одељка Кључна ревизијска питања или одељка Остале информације у извештај ревизора када се ревизор или уздржи од издавања мишљења о финансијским извештајима, уколико није прописано законом или регулативом да ревизор саопштава кључна ревизијска питања или извештава о осталим информацијама.

#### **Комуникација са лицима овлашћеним за управљање** (видети параграф 30)

A27. Саопштавање лицима овлашћеним за управљање околности које су довеле до очекиване модификације мишљења ревизора и текста модификације омогућава:

(а) Ревизора да обавести лица овлашћена за управљање о планираној модификацији(ама) и разлозима (или околностима) модификације(а).

(б) Ревизору да тражи од лица овлашћених за управљање потврду чињеница у вези са питањем(има) које(а) узрокује(у) очекиване модификације, или потврду од руководства у вези са питањем(има) око којег(их) постоји неслагање, и

(ц) Лицима овлашћеним за управљање да, где је то применљиво, ревизору доставе додатне информације и објашњења у вези са питањима која узрокују очекиване модификације.

-----

*ISA 700, Формирање мишљења и извештавање о финансијским извештајима.*

*ISA 260, Комуникација са лицима овлашћеним за управљање, параграф 13.*

*ISA 805 (ревидиран), Специјална разматрања – ревизије појединачних финансијских извештаја и посебних елемената, рачуна или позиција, се бави околностима у којима је ревизор ангажован да изрази појединачно мишљење о једном или више специфичних елемената, рачуна или позиција у финансијским извештајима.*

*ISA 701, Саопштавање кључних ревизијских питања у извештају независног ревизора, параграфи 11–13*

*ISA 720, Одговорности ревизора у вези са осталим информацијама, параграф A54*

*ISA 700, параграф 11.*

*ISA 450, Процена погрешних исказа идентификованих током ревизије, параграф 11.*

*ISA 706 (ревидиран), Пасус којим се скреће пажња и пасус у вези са осталим питањима у извештају независног ревизора, параграф A10.*

*Видети параграф A31 из ISA 700 ради описа ових околности.*

*ISA 510, Прва ревизијска ангажовања-почетна стања, параграф 10.*

*ISA 570 (ревидиран), Начело сталности*

#### **Прилог**

(видети параграфе A17-A18, A25)

#### **Примери извештаја ревизора са модификованим мишљењем**

- Пример 1: Извештај независног ревизора садржи квалификовано мишљење због материјално значајних погрешних исказа у финансијским извештајима.

- Пример 2: Извештај ревизора садржи негативно мишљење због материјално значајних погрешних исказа у консолидованим финансијским извештајима.

• Пример 3: Извештај ревизора садржи квалификовано мишљење због немогућности ревизора да прикупи довољно адекватних ревизијских доказа у вези са иностраним повезаним ентитетом.

• Пример 4: Извештај ревизора садржи уздржавање од изражавања мишљења због немогућности ревизора да прикупи довољно адекватних ревизијских доказа о једном елементу консолидованих финансијских извештаја.

• Пример 5: Извештај ревизора садржи уздржавање од изражавања мишљења због немогућности ревизора да прикупи довољно адекватних ревизијских доказа о више елемената финансијских извештаја.

**Пример 1: Квалификовано мишљење услед материјално значајних погрешних исказа у финансијским извештајима**

**За сврху овог илустративног примера ревизоровог извештаја, претпостављене су следеће околности:**

• Ревизија комплетног сета финансијских извештаја котираног ентитета на основу оквира фер презентације. У питању није ревизија групе (то јест, ISA 600 није применљив).

• Финансијски извештаји које је руководство ентитета припремило у складу са IFRS стандардима (оквир опште намене).

• Услови ревизијског ангажовања одражавају опис одговорности руководства за финансијске извештаје из ISA 210.

• Залихе су погрешно исказане. Погрешни исказ се сматра материјално значајним али не и прожимајућим у односу на финансијске извештаје (то јест, квалификовано мишљење је прикладно).

• Релевантни етички захтеви који се односе на ревизију су етички захтеви који се односе на ревизије у датом правном систему.

• На основу прикупљених ревизијских доказа, ревизор је закључио да не постоји материјално значајна неизвесност у вези са догађајима или условима који могу да изазову значајну сумњу у вези са способношћу ентитета да настави са пословањем по начелу сталности у складу са ISA 570 (ревидиран).

• Кључна ревизијска питања су саопштена у складу са стандардом ISA 701.

• Ревизор је прибавио све остале информације до датума извештаја ревизора и питање које је разлог за квалификовано мишљење о консолидованим финансијским извештајима такође има утицаја на остале информације.

• Лица која су одговорна за надгледање финансијских извештаја нису иста лица која су одговорна за припрему финансијских извештаја.

• Поред ревизије финансијских извештаја ревизор има и друге извештајне одговорности у складу са захтевима локалног закона.

**ИЗВЕШТАЈ НЕЗАВИСНОГ РЕВИЗОРА**

За акционаре компаније АБЦ [или други одговарајући адресат]

**Извештај о ревизији финансијских извештаја  
Квалификовано мишљење**

Извршили смо ревизију финансијских извештаја АБЦ компаније (у наставку Компанија), који обухватају извештај о финансијској позицији на дан 31. децембар 20X1. године и извештај о укупном резултату, извештај о променама на капиталу и извештај о токовима готовине за годину која се завршава на тај дан, и напомене уз финансијске извештаје које укључују сумарни преглед значајних рачуноводствених политика .

По нашем мишљењу, осим за ефекте питања описаних у одељку *Основа за квалификовано мишљење*, финансијски извештаји дају истинит и објективан приказ, по свим материјално значајним аспектима (или *истинито и објективно приказују*) финансијске позиције Компаније на дан 31. децембар 20X1. године и њене финансијске успешности и токова готовине за годину која се завршава на тај дан у складу са Међународним стандардима финансијског извештавања (IFRS).

**Основа за квалификовано мишљење**

Залихе се у извештају о финансијској позицији компаније воде по вредности од xxx.

Руководство није исказало залихе по нижој вредности између набавне вредности и нето оствариве вредности, већ искључиво по набавној вредности, што представља одступање од Међународних стандарда финансијског извештавања. Евиденције компаније указују да би, у случају да је руководство исказало залихе по нижој вредности између набавне вредности и нето надокнадиве вредности, било неопходно извршити исправку вредности залиха у износу од xxx ради њиховог свођења на нето надокнадиву вредност. Сходно томе, набавна вредност продате робе била би повећана за xxx, а порез на добит, нето добит и капитал би били умањени за xxx, xxx и xxx.

Ревизију смо извршили у складу са Међународним стандардима ревизије (ISA). Наше одговорности у складу са тим стандардима су детаљније описане у одељку извештаја који је насловљен *Одговорности ревизора за ревизију финансијских извештаја*. Ми смо независни у односу на Компанију у складу са етичким захтевима који су релевантни за нашу ревизију финансијских

извештаја у (правни систем), и испунили смо наше друге етичке одговорности у складу са овим захтевима. Сматрамо да су ревизијски докази које смо прибавили довољни и адекватни да нам пруже основу за наше квалификовано мишљење.

**Остале информације (или други наслов, по потреби, као што је „Информације које се не односе на финансијске извештаје и извештај ревизора о њима“)**

*[Извештавање у складу са захтевима који се тичу извештавања из стандарда ISA 720 (ревидиран) – видети Пример 6 у Прилогу 2 стандарда ISA 720 (ревидиран). Последњи параграф другог одељка о информацијама у Примеру 6 треба да се прилагоди како би одражавао специфично питање које такође утиче и на остале информације.]*

#### **Кључна ревизијска питања**

Кључна ревизијска питања су питања која су, по нашем професионалном просуђивању, била од највећег значаја у нашој ревизији финансијских извештаја за текући период. Ова питања су разматрана у контексту ревизије финансијских извештаја у целини и у формирању нашег мишљења о њима, и ми нисмо изнели издвојено мишљење о овим питањима. Поред питања која су описана у одељку *Основа за квалификовано мишљење* одредили смо да су питања описана у наставку кључна ревизијска питања која ће бити саопштена у нашем извештају.

*[Опис свих кључних ревизијских питања у складу са ISA 701.]*

**Одговорност руководства и лица овлашћених за управљање за финансијске извештаје**

*(Извештавање у складу са ISA 700 (ревидиран) – видети Пример 1 у ISA 700 (ревидиран))*

#### **Одговорност ревизора за ревизију финансијских извештаја**

*[Извештавање у складу са ISA 700 (ревидиран) – видети Пример 1 у ISA 700 (ревидиран).]*

#### **Извештај о другим законским и регулаторним захтевима**

*[(Извештавање у складу са ISA 700 (ревидиран) – видети Пример 1 у ISA 700 (ревидиран)).]*

Партнер у ангажовању на ревизији на основу ког је састављен овај извештај независног ревизора је [име].

*[Потпис у име ревизорске фирме, име и презиме ревизора, или обоје, у складу са захтевима правног система]*

*[Адреса ревизора]*

*[Датум]*

**Пример 2: Негативно мишљење због материјално значајних погрешних исказа у консолидованим финансијским извештајима.**

**За сврху овог илустративног примера ревизоровог извештаја, претпостављене су следеће околности:**

- Ревизија комплетног сета консолидованих финансијских извештаја котираног ентитета на основу оквира фер презентације. У питању је ревизија групе, матични ентитет са зависним ентитетима (то јест, ISA 600 је применљив).
- Консолидовани финансијски извештаји које је руководство ентитета припремило у складу са IFRS стандардима (оквир опште намене).
- Услови ревизијског ангажовања одражавају опис одговорности руководства за консолидоване финансијске извештаје из ISA 210.
- Консолидовани финансијски извештаји садрже материјално значајне погрешне исказе услед неконсолидовања зависних субјеката. Материјално значајан погрешни исказ се сматра прожимајућим у односу на финансијске извештаје. Нису утврђени ефекти које погрешни искази имају на финансијске извештаје јер то није било изводљиво (то јест, квалификовано мишљење је прикладно).
- Релевантни етички захтеви који се односе на ревизију су етички захтеви који се односе на ревизије у датом правном систему.
- На основу прикупљених ревизијских доказа, ревизор је закључио да не постоји материјално значајна неизвесност у вези са догађајима или условима који могу да изазову значајну сумњу у вези са способношћу ентитета да настави са пословањем по начелу сталности у складу са ISA 570 (ревидиран).
- Примењује се ISA 701; међутим, ревизор је утврдио да нема других кључних ревизијских питања осим питања које је описано у одељку *Основа за негативно мишљење*.
- Ревизор је прибавио све остале информације до датума извештаја ревизора и питање које је разлог за квалификовано мишљење о консолидованим финансијским извештајима такође има утицаја на остале информације.
- Поред ревизије финансијских извештаја ревизор има и друге извештајне одговорности у складу са захтевима локалног закона.

#### **ИЗВЕШТАЈ НЕЗАВИСНОГ РЕВИЗОРА**

За акционаре компаније АБЦ [или други одговарајући адресат]

#### **Извештај о ревизији консолидованих финансијских извештаја**

##### **Негативно мишљење**

Извршили смо ревизију консолидованих финансијских извештаја АБЦ компаније и њених зависних ентитета (Група), који обухватају консолидовани извештај о финансијској позицији на

дан 31. децембар 20X1. године и консолидовани извештај о укупном резултату, консолидовани извештај о променама на капиталу и консолидовани извештај о токовима готовине за годину која се завршава на тај дан, и напомене уз финансијске извештај које укључују сумарни преглед значајних рачуноводствених политика.

По нашем мишљењу, због значаја питања описаних у одељку *Основа за негативно мишљење*, приложени консолидовани финансијски извештаји не дају истинит и објективан приказ (или истинито и објективно не приказују) консолидоване финансијске позиције Групе на дан 31. децембар 20X1. године и њене консолидоване финансијске успешности и консолидованих токова готовине за годину која се завршава на тај дан у складу са Међународним стандардима финансијског извештавања (IFRS).

#### **Основа за негативно мишљење**

Као што је објашњено у Напомени X, Група није консолидовала финансијске извештаје зависне Компаније XYZ коју је стекла током 20X1, јер још увек није у могућности да процени фер вредност одређене материјално значајне имовине и обавеза зависног ентитета на датум стицања. Ова инвестиција је због тога рачуноводствено обухваћена на основу трошкова стицања. Према Међународним стандардима финансијског извештавања, зависни ентитет је требало да буде консолидован будући да је под контролом Компаније. Да је Компанија XYZ консолидована, то би имало утицај на многе елементе приложених финансијских извештаја. Ефекти које неизвршавање консолидације има на консолидоване финансијске извештаје нису утврђени.

Ревизију смо извршили у складу са Међународним стандардима ревизије (ISA). Наше одговорности у складу са тим стандардима су детаљније описане у одељку извештаја који је насловљен *Одговорности ревизора за ревизију консолидованих финансијских извештаја*. Ми смо независни у односу на Групу у складу са етичким захтевима који су релевантни за нашу ревизију финансијских извештаја у (правни систем), и испунили смо наше друге етичке одговорности у складу са овим захтевима. Сматрамо да су ревизијски докази које смо прибавили довољни и адекватни да нам пруже основу за наше негативно мишљење.

#### **Остале информације [или други наслов, по потреби, као што је „Информације које се не односе на финансијске извештаје и извештај ревизора о њима”]**

[Извештавање у складу са захтевима који се тичу извештавања из стандарда ISA 720 (ревидиран) – видети Пример 6 у Прилогу 2 стандарда ISA 720 (ревидиран). Последњи параграф другог одељка о информацијама у Примеру 7 треба да се прилагоди како би одражавао специфично питање које је разлог за квалификовано мишљење, а такође утиче и на остале информације.]

#### **Кључна ревизијска питања**

Поред питања која су описана у одељку *Основа за негативно мишљење* одредили смо да нема других кључних ревизијских питања која ће бити саопштена у нашем извештају.

#### **Одговорност руководства и лица овлашћених за управљање за консолидоване финансијске извештаје**

[Извештавање у складу са ISA 700 (ревидиран) – видети Пример 2 у ISA 700 (ревидиран).]

#### **Одговорност ревизора за ревизију консолидованих финансијских извештаја**

[Извештавање у складу са ISA 700 (ревидиран) – видети Пример 2 у ISA 700 (ревидиран).]

#### **Извештај о другим законским и регулаторним захтевима**

[Извештавање у складу са ISA 700 (ревидиран) – видети Пример 2 у ISA 700 (ревидиран).]

Партнер у ангажовању на ревизији на основу ког је састављен овај извештај независног ревизора је [име].

[Потпис у име ревизорске фирме, име и презиме ревизора, или обоје, у складу са захтевима правног система]

[Адреса ревизора]

[Датум]

[Адреса ревизора]

#### **Пример 3: Мишљење с резервом због немогућности ревизора да прикупи довољно адекватних ревизијских доказа у вези са иностраним повезаним ентитетом.**

За потребе навођења овог илустративног примера ревизоровог извештаја, претпостављене су следеће околности:

- Ревизија комплетног сета консолидованих финансијских извештаја котираног ентитета на основу оквира фер презентације. У питању је ревизије групе која има повезане иностране ентитете (то јест, ISA 600 је применљив).
- Консолидовани финансијски извештаји које је руководство ентитета припремило у складу са IFRS стандардима (оквир опште намене).
- Услови ревизијског ангажовања одражавају опис одговорности руководства за консолидоване финансијске извештаје из ISA 210.
- Ревизор није могао да прикупи довољно адекватних ревизијских доказа о инвестирању у инострани повезани ентитет. Могући ефекти немогућности ревизора да прикупи довољно адекватних доказа се сматрају материјално значајним али не и прожимајућим у односу на финансијске извештаје (то јест, мишљење са резервом је прикладно).

- Релевантни етички захтеви који се односе на ревизију су етички захтеви који се односе на ревизије у датом правном систему.

- На основу прикупљених ревизијских доказа, ревизор је закључио да не постоји материјално значајна неизвесност у вези са догађајима или условима који могу да изазову значајну сумњу у вези са способношћу ентитета да настави са пословањем по начелу сталности у складу са ISA 570 (ревидиран).

- Кључна ревизијска питања су саопштена у складу са стандардом ISA 701.

- Ревизор је прибавио све остале информације до датума извештаја ревизора и питање које је разлог за мишљење са резервом о консолидованим финансијским извештајима такође има утицаја на остале информације.

- Лица која су одговорна за надгледање финансијских извештаја нису иста лица која су одговорна за припрему финансијских извештаја.

- Поред ревизије финансијских извештаја ревизор има и друге извештајне одговорности у складу са захтевима локалног закона.

#### **ИЗВЕШТАЈ НЕЗАВИСНОГ РЕВИЗОРА**

За акционаре компаније АБЦ [или други одговарајући адресат]

#### **Извештај о ревизији консолидованих финансијских извештаја Мишљење са резервом**

Извршили смо ревизију консолидованих финансијских извештаја АБЦ компаније, који обухватају извештај о финансијској позицији на дан 31. децембар 20X1. године и консолидовани извештај о укупном резултату, консолидовани извештај о променама на капиталу и консолидовани извештај о токовима готовине за годину која се завршава на тај дан, и напомене уз финансијске извештај које укључују сумарни преглед значајних рачуноводствених политика.

По нашем мишљењу, осим за могуће ефекте питања описаних у одељку *Основа за мишљење са резервом*, приложени консолидовани финансијски извештаји дају истинит и објективан приказ, по свим материјално значајним аспектима (или *истинито и објективно приказују*) финансијске позиције Групе на дан 31. децембар 20X1. године и њене консолидоване финансијске успешности и консолидованих токова готовине за годину која се завршава на тај дан у складу са Међународним стандардима финансијског извештавања (IFRS).

#### *Основа за мишљење са резервом*

Инвестиција Групе у компанију XYZ, инострани повезани ентитет, стечена током године и рачуноводствено евидентирана методом удела се води у износу од xxx у консолидованом извештају о финансијској позицији на дан 31. децембар, 20X1 а учешће компаније АБЦ у нето добити ХУУ у износу од xxx је укључено у извештај о укупном резултату за годину завршену на тај дан. Нисмо били у могућности да прибавимо довољно адекватних ревизијских доказа о књиговодственој вредности инвестиције компаније АБЦ у XYZ на дан 31. децембар 20X1 и о учешћу компаније АБЦ у нето добитку XYZ за ову годину будући да нам није био омогућен приступ финансијским информацијама, руководству и ревизорима компаније XYZ. Сходно томе, нисмо били у могућности да утврдимо да ли су неопходне корекције ових износа.

Ревизију смо извршили у складу са Међународним стандардима ревизије (ISA). Наше одговорности у складу са тим стандардима су детаљније описане у одељку извештаја који је насловљен *Одговорности ревизора за ревизију консолидованих финансијских извештаја*. Ми смо независни у односу на Групу у складу са етичким захтевима који су релевантни за нашу ревизију финансијских извештаја у (правни систем), и испунили смо наше друге етичке одговорности у складу са овим захтевима. Сматрамо да су ревизијски докази које смо прибавили довољни и адекватни да нам пруже основу за наше мишљење са резервом.

**Остале информације [или други наслов, по потреби, као што је „Информације које се не односе на финансијске извештаје и извештај ревизора о њима”]**

*(Извештавање у складу са захтевима који се тичу извештавања из стандарда ISA 720 (ревидиран) – видети Пример 6 у Прилогу 2 стандарда ISA 720 (ревидиран). Последњи параграф другог одељка о информацијама у Примеру 6 треба да се прилагоди како би одражавао специфично питање које такође утиче и на остале информације.)*

#### **Кључна ревизијска питања**

Кључна ревизијска питања су питања која су, по нашем професионалном просуђивању, била од највећег значаја у нашој ревизији консолидованих финансијских извештаја за текући период. Ова питања су разматрана у контексту ревизије консолидованих финансијских извештаја у целини и у формирању нашег мишљења о њима, и ми нисмо изнели издвојено мишљење о овим питањима. Поред питања која су описана у одељку *Основа за мишљење са резервом* одредили смо да су питања описана у наставку кључна ревизијска питања која ће бити саопштена у нашем извештају.

[Опис свих кључних ревизијских питања у складу са ISA 701.]

**Одговорност руководства и лица овлашћених за управљање за консолидоване финансијске извештаје**

*(Извештавање у складу са ISA 700 (ревидиран) – видети Пример 2 у ISA 700 (ревидиран))*

**Одговорност ревизора за ревизију консолидованих финансијских извештаја**



[Извештавање у складу са ISA 700 (ревидиран) – видети Пример 2 у ISA 700 (ревидиран).]

#### **Извештај о другим законским и регулаторним захтевима**

[Извештавање у складу са ISA 700 (ревидиран) – видети Пример 2 у ISA 700 (ревидиран).]

Партнер у ангажовању на ревизији на основу ког је састављен овај извештај независног ревизора је [име].

[Потпис у име ревизорске фирме, име и презиме ревизора, или обоје, у складу са захтевима правног система.]

[Адреса ревизора]

[Датум]

**Пример 4: Уздржавање од изражавања мишљења због немогућности ревизора да прикупи довољно адекватних ревизијских доказа о једном елементу консолидованих финансијских извештаја.**

За сврху овог илустративног примера ревизоровог извештаја, претпостављене су следеће околности:

- Ревизија комплетног сета консолидованих финансијских извештаја котираног ентитета припремљених на основу оквира фер презентације. У питању је ревизија групе, матични ентитет са зависним ентитетима (то јест, ISA 600 је применљив).

- Консолидовани финансијски извештаји које је руководство ентитета припремило у складу са IFRS стандардима (оквир опште намене).

- Услови ревизијског ангажовања одражавају опис одговорности руководства за консолидоване финансијске извештаје из ISA 210.

- Ревизор није могао да прикупи довољно адекватних ревизијских доказа о једном елементу у консолидованим финансијским извештајима. Односно ревизор није могао да прикупи ревизијске доказе о финансијским информацијама о заједничком улагању које представља више од 90% нето имовине компаније. Могући ефекат ревизорове немогућности да прикупи довољно адекватних ревизијских доказа се сматрају и материјално значајним и прожимајућим у односу на консолидоване финансијске извештаје (то јест, уздржавање од изражавања мишљења је прикладно).

- Релевантни етички захтеви који се односе на ревизију су етички захтеви који се односе на ревизије у датом правном систему.

- Лица која су одговорна за надгледање консолидованих финансијских извештаја нису иста лица која су одговорна за припрему консолидованих финансијских извештаја.

- Неопходан је више ограничен опис одељка који се односи на одговорности ревизора.

- Поред ревизије финансијских извештаја ревизор има и друге извештајне одговорности у складу са захтевима локалног закона.

#### **ИЗВЕШТАЈ НЕЗАВИСНОГ РЕВИЗОРА**

За акционаре компаније АБЦ [или други одговарајући адресат]

#### **Извештај о ревизији консолидованих финансијских извештаја Уздржавање од изражавања мишљења**

Ангажовани смо да извршимо ревизију консолидованих финансијских извештаја АБЦ компаније и њених зависних ентитета (Група), који обухватају консолидовани извештај о финансијској позицији на дан 31. децембар 20X1. године и консолидовани извештај о укупном резултату, консолидовани извештај о променама на капиталу и консолидовани извештај о токовима готовине за годину која се завршава на тај дан, и напомене уз финансијске извештаје које укључују сумарни преглед значајних рачуноводствених политика.

Ми не изражавамо мишљење о приложеним консолидованим финансијским извештајима Групе. Због значаја питања описаних у одељку нашег извештаја *Основа уздржавање од изражавања мишљења*, нисмо били у стању да прибавимо довољно адекватних ревизијских доказа да обезбеде основу за мишљење ревизора о овим консолидованим финансијским извештајима.

#### **Основа за уздржавање од изражавања мишљења**

Инвестиција Групе у заједничко улагање XYZ се води у износу од xxx у консолидованом извештају о финансијској позицији Групе, што представља 90% нето имовине Групе на дан 31. децембар, 20X1. Није нам био омогућен приступ руководству и ревизорима компаније XYZ, нити ревизијској документацији ревизора компаније XYZ. Услед тога, нисмо били у могућности да утврдимо да ли су неопходне корекције у погледу пропорционалног учешћа компаније у имовини XYZ која је под заједничком контролом, пропорционалном учешћу у обавезама компаније XYZ за које је заједнички одговорна, пропорционалном учешћу у приходима и расходима компаније XYZ за завршену годину и елементи који су садржани у консолидованом извештају о променама на капиталу и консолидованом извештају о токовима готовине.

#### **Одговорност руководства и лица овлашћених за управљање за консолидоване финансијске извештаје**

[Извештавање у складу са ISA 700 (ревидиран) – видети Пример 2 у ISA 700 (ревидиран).]

**Одговорност ревизора за ревизију консолидованих финансијских извештаја**

Наша одговорност је спровођење ревизије консолидованих финансијских извештаја Групе у складу са Међународним стандардима ревизије (ISA) и издавање извештаја ревизора. Међутим, због питања описаног у одељку *Основа за уздржавање од изражавања мишљења* нашег извештаја, нисмо били у стању да прибавимо довољно адекватних ревизијских доказа да обезбедимо основу за мишљење о овим консолидованим финансијским извештајима.

Ми смо независни у односу на Групу у складу са етичким захтевима који су релевантни за нашу ревизију финансијских извештаја у (правни систем), и испунили смо наше друге етичке одговорности у складу са овим захтевима.

#### **Извештај о другим законским и регулаторним захтевима**

[Извештавање у складу са ISA 700 (ревидиран) – видети Пример 2 у ISA 700 (ревидиран).]

[Потпис у име ревизорске фирме, име и презиме ревизора, или обоје, у складу са захтевима правног система.]

[Адреса ревизора]

[Датум]

**Пример 5: Уздржавање од изражавања мишљења због немогућности ревизора да прикупи довољно адекватних ревизијских доказа о више елемената финансијских извештаја.**

За сврху овог илустративног примера ревизоровог извештаја, претпостављене су следеће околности:

- Ревизија комплетног сета финансијских извештаја ентитета који није котиран на берзи припремљених на основу оквира фер презентације. У питању није ревизије групе (то јест, ISA 600 није применљив).

- Финансијске извештаје руководство ентитета је припремило у складу са IFRS стандардима (оквир опште намене).

- Услови ревизијског ангажовања одражавају опис одговорности руководства за финансијске извештаје из ISA 210.

- Ревизор није могао да прикупи довољно адекватних ревизијских доказа о више елемената у финансијским извештајима. Односно ревизор није могао да прикупи ревизијске доказе о залихама и потраживањима ентитета. Могући ефекат ревизорове немогућности да прикупи довољно адекватних ревизијских доказа се сматрају и материјално значајним и прожимајућим у односу на финансијске извештаје.

- Релевантни етички захтеви који се односе на ревизију су етички захтеви који се односе на ревизије у датом правном систему.

- Лица која су одговорна за надгледање финансијских извештаја нису иста лица која су одговорна за припрему финансијских извештаја.

- Неопходан је више ограничен опис одељка који се односи на одговорности ревизора.

- Поред ревизије финансијских извештаја ревизор има и друге извештајне одговорности у складу са захтевима локалног закона.

#### **ИЗВЕШТАЈ НЕЗАВИСНОГ РЕВИЗОРА**

За акционаре компаније АБЦ [или други одговарајући адресат]

#### **Извештај о ревизији финансијских извештаја**

##### **Уздржавање од изражавања мишљења**

Ангажовани смо да извршимо ревизију финансијских извештаја АБЦ компаније (Компанија), који обухватају извештај о финансијској позицији на дан 31. децембар 20X1. године и извештај о укупном резултату, извештај о променама на капиталу и извештај о токовима готовине за годину која се завршава на тај дан, и напомене уз финансијске извештаје које укључују сумарни преглед значајних рачуноводствених политика.

Ми не изражавамо мишљење о приложеним финансијским извештајима Групе. Због значаја питања описаних у одељку нашег извештаја *Основа за уздржавање од изражавања мишљења*, нисмо били у стању да прибавимо довољно адекватних ревизијских доказа да обезбеде основу за мишљење ревизора о овим финансијским извештајима.

##### **Основа за уздржавање од изражавања мишљења**

Нисмо именовани као ревизори Компаније до 31. децембра 20X1 и из тог разлога нисмо присуствовали попису залиха на почетку и крају године. Нисмо били у могућности да се алтернативним начинима уверимо у количине залиха на дан 31. децембра 20X0 и 20X1, које су у извештају о финансијској позицији исказане у износима од xxx, односно xxx. Такође, увођење новог компјутерског система за потраживања у септембру 20X1 довело је до многих грешака на рачунима потраживања. На датум нашег извештаја, руководство је и даље у поступку отклањања недостатака система и исправљања грешака. Нисмо били у могућности да на алтернативне начине верификујемо или потврдимо рачуне потраживања који су у извештају о финансијској позицији на дан 31. децембар, 20X1, исказани у укупном износу од xxx. Услед ових питања, нисмо били у могућности да утврдимо да ли би можда била неопходна усклађивања у вези са евидентираним или неевидентираним залихама и потраживањима, и елементима који су садржани у извештају о укупном резултату, извештају о променама на капиталу и извештају о токовима готовине.

## **Одговорност руководства и лица овлашћених за управљање за финансијске извештаје**

*[Извештавање у складу са ISA 700 (ревидиран) – видети Пример 1 у ISA 700 (ревидиран).]*

### **Одговорност ревизора за ревизију финансијских извештаја**

Наша одговорност је спровођење ревизије финансијских извештаја Групе у складу са Међународним стандардима ревизије (ISA) и издавање извештаја ревизора. Међутим, због питања описаних у одељку *Основа за уздржавање од изражавања мишљења* нашег извештаја, нисмо били у могућности да прибавимо довољно адекватних ревизијских доказа да обезбедимо основу за мишљење о овим финансијским извештајима.

Ми смо независни у односу на Компанију у складу са етичким захтевима који су релевантни за нашу ревизију финансијских извештаја у (правни систем), и испунили смо наше друге етичке одговорности у складу са овим захтевима.

### **Извештај о другим законским и регулаторним захтевима**

*[Извештавање у складу са ISA 700 (ревидиран) – видети Пример 1 у ISA 700 (ревидиран).]*

*[Потпис у име ревизорске фирме, име и презиме ревизора, или обоје, у складу са захтевима правног система]*

*[Адреса ревизора]*

*[Датум]*

-----

*Или други појам који је прикладан у контексту правног оквира одређеног правног система*

*ISA 600, Специјална разматрања – Ревизија финансијских извештаја групе (укључујући рад ревизора компоненте)*

*ISA 210, Договарање услова ревизијског ангажовања*

*Поднослов „Извештај о финансијским извештајима“ није потребан уколико не постоји други поднаслов, у овом случају „Извештај о другим законским и регулаторним захтевима.“*

*Термини руководство и лица овлашћена за управљање који се користе у примерима извештаја ревизора ће можда морати да се замене другим термином који је одговарајући у контексту правног оквира у одређеном правном систему.*

*Поднослов „Извештај о консолидованим финансијским извештајима“ није потребан уколико не постоји други поднаслов, у овом случају „Извештај о другим законским и регулаторним захтевима.“*

*Или други појам који је прикладан у контексту правног оквира одређеног правног система.*

*Поднослов „Извештај о финансијским извештајима“ није потребан уколико не постоји други поднаслов, у овом случају „Извештај о другим законским и регулаторним захтевима“.*

*Или други појам који је прикладан у контексту правног оквира одређеног правног система.*

*Поднослов „Извештај о финансијским извештајима“ није потребан уколико не постоји други поднаслов, у овом случају „Извештај о другим законским и регулаторним захтевима“.*

*Или други појам који је прикладан у контексту правног оквира одређеног правног система*

*Поднослов „Извештај о финансијским извештајима“ није потребан уколико не постоји други поднаслов, у овом случају „Извештај о другим законским и регулаторним захтевима“.*

## **МЕЂУНАРОДНИ СТАНДАРД РЕВИЗИЈЕ 706 (ревидиран) ПАСУС КОЈИМ СЕ СКРЕЋЕ ПАЖЊА И ПАСУС У ВЕЗИ СА ОСТАЛИМ ПИТАЊИМА У ИЗВЕШТАЈУ НЕЗАВИСНОГ РЕВИЗОРА**

(Стандард важи за ревизије финансијских извештаја за периоде који завршавају 15. децембра 2016. године, или касније)

### **САДРЖАЈ**

*Параграф*

#### **Увод**

Делокруг овог ISA 1–4

Датум ступања на снагу 5

#### **Циљ 6**

#### **Дефиниције 7**

#### **Захтеви**

Пасус којим се скреће пажња у извештају ревизора 8–9

Пасус у вези са осталим питањима у извештају ревизора 10–11

Комуникација са лицима овлашћеним за управљање 12

## **Примена и остала објашњења**

Однос између пасуса којим се скреће пажња и кључних ревизијских питања у извештају ревизора А1–А3

Околности у којима пасус којим се скреће пажња може бити неопходан А4–А6

Укључивање пасуса којим се скреће пажња у извештај ревизора А7–А8

Пасус у вези са осталим питањима у извештају ревизора А9–А15

Позиција пасуса којим се скреће пажња и пасуса у вези са осталим питањима у извештају ревизора А16–А17

Комуникација са лицима овлашћеним за управљање А18

Прилог 1: Списак Међународних стандарда ревизије који садрже захтеве у погледу пасуса којим се скреће пажња

Прилог 2: Списак Међународних стандарда ревизије који садрже захтеве у погледу пасуса у вези са осталим питањима

Прилог 3: Пример извештаја ревизора који садржи одељак Кључна ревизијска питања, пасускојим се скреће пажња и пасус у вези са осталим питањима

Прилог 4: Пример извештаја ревизора који садржи Квалификовано мишљење услед неусклађености са применљивим оквиром финансијског извештавања и који садржи пасус којим се скреће пажња

Међународни стандард ревизије (ISA) 706 (ревидиран), *Пасус којим се скреће пажња и пасусу у вези са осталим питањима у извештају независног ревизора* треба тумачити у складу са ISA 200, *Општи циљеви независног ревизора и спровођење ревизије у складу са међународним стандардима ревизије*.

## **Увод**

### **Делокруг овог ISA**

1. Овај међународни стандард ревизије (ISA) се бави питањима додатних саопштавања у извештају ревизора када ревизор процени да је неопходно да:

(а) Скрене пажњу на питање или питања која су презентована или обелодањена у финансијским извештајима, а која су од фундаменталног значаја за разумевање финансијских извештаја од стране корисника; или

(б) Скрене пажњу на питање или питања која нису презентована или обелодањена у финансијским извештајима, а која су релевантна за разумевање ревизије, одговорности ревизора или извештаја ревизора од стране корисника.

2. ISA 701 поставља захтеве и даје смернице када ревизор одређује кључна ревизијска питања ревизије и саопштава их у извештају ревизора. Када ревизор укључује одељак Кључна ревизијска питања у извештај ревизора, овај стандард се бави односом између кључних ревизијских питања и додатном комуникацијом у извештају ревизора у складу са овим ISA. (видети параграфе А1–А3)

3. ISA 570 (ревидиран) 2 и ISA 720 (ревидиран) постављају захтеве и дају смернице о комуникацији у извештају ревизора која се односи на начело сталности, односно остале информације.

4. У прилозима 1 и 2 су наведени Међународни стандарди ревизије који садрже конкретне захтеве у вези укључивања пасуса којим се скреће пажња и пасуса у вези са осталим питањима у извештају ревизора. У тим околностима, примењују се захтеви овог ISA у вези положаја ових пасуса. (видети параграф А4)

### **Датум ступања на снагу**

5. Овај ISA важи за ревизије финансијских извештаја за периоде који се завршавају 15. децембра 2009. године или касније.

### **Циљ**

6. Циљ ревизора, након формирања мишљења о финансијским извештајима, је да привуче пажњу корисника, када је то по процени ревизора неопходно, и то јасним додатним саопштењима у извештају ревизора у вези:

(а) Питања, које иако је адекватно презентовано или обелодањено у финансијским извештајима, има фундаментални значај за разумевање финансијских извештаја од стране корисника; или

(б) Осталих питања, уколико постоје, која су релевантна за разумевање ревизије, одговорности ревизора или извештаја ревизора од стране корисника.

#### **Дефиниције**

7. За потребе Међународних стандарда ревизије наведени појмови имају следеће значење:

(а) Пасус којим се скреће пажња – Пасус у извештају ревизора који се односи на питање које је адекватно презентовано или обелодањено у финансијским извештајима, а које је од фундаменталног значаја за разумевање финансијских извештаја од стране корисника.

(б) Пасус у вези са осталим питањима – Пасус у извештају ревизора који се односи на питања која нису презентована или обелодањена у финансијским извештајима, а која су, по расуђивању ревизора, релевантна за разумевање ревизије, одговорности ревизора или извештаја ревизора од стране корисника.

#### **Захтеви**

##### **Пасус којим се скреће пажња у извештају ревизора**

8. Уколико ревизор сматра да је неопходно да корисницима скрене пажњу на питање које је презентовано или обелодањено у финансијским извештајима а које је, по процени ревизора, од фундаменталног значаја за разумевање финансијских извештаја од стране корисника, ревизор у извештај ревизора укључује пасус којим се скреће пажња, под условом: (видети параграфе А5–А6)

(а) да ревизор неће бити обавезан да модификује своје мишљење у складу са ISA 705 (ревидиран) као последица тог питања; и

(б) када се примењује ISA 701, то питање није окарактерисано као кључно ревизијско питање које се саопштава у извештају ревизора. (видети параграфе А1–А3)

9. Када ревизор укључи пасус којим се скреће пажња у извештај ревизора, ревизор треба да:

(а) Укључи пасус у посебном одељку извештаја ревизора са одговарајућим насловом који укључује термин „Скретање пажње“;

(б) У пасусу јасно наведе питање на које се скреће пажња, као и где, у финансијским извештајима, се могу наћи релевантна обелодањивања којима се јасно описује то питање. Овај пасус треба да се односи само на информације презентоване или обелодањене у финансијским извештајима; и

(ц) Назначи да мишљење ревизора није модификовано у вези са питањима на које се скреће пажња. (видети параграфе А7–А8, А16–А18)

##### **Пасус у вези са осталим питањима у извештају ревизора**

10. Уколико ревизор сматра да је неопходно да саопшти неко питање које није презентовано или обелодањено у финансијским извештајима, а које је, по просуђивању ревизора, релевантно за разумевање ревизије, одговорности ревизора или извештаја ревизора од стране корисника, ревизор треба да укључи пасус у вези са осталим питањима у извештај ревизора, под условом да:

(а) овакво саопштавање није забрањено законом или регулативом; и

(б) када се примењује ISA 701, питање није окарактерисано као кључно ревизијско питање које се саопштава у извештају ревизора. (видети параграфе А9–А14)

11. Када ревизор укључује пасус у вези са осталим питањима у извештај ревизора, треба да укључи овај пасус у посебан одељак са поднасловом „Остала питања,“ или другим одговарајућим поднасловом. (видети параграфе А15–А17)

##### **Комуникација са лицима овлашћеним за управљање**

12. Уколико ревизор очекује да укључи пасус којим се скреће пажња или пасус у вези са осталим питањима у извештај ревизора, ревизор саопштава лицима овлашћеним за управљање своју намеру као и текст пасуса. (видети параграф А18)

\* \* \*

#### **Примена и остала објашњења**

**Однос између пасуса којим се скреће пажња и кључних ревизијских питања у извештају ревизора (видети параграфе 2, 8(б))**

А1. Кључна ревизијска питања су дефинисана у стандарду ISA 701 као питања која, на основу професионалног просуђивања ревизора, имају највећи значај у ревизији финансијских извештаја текућег периода. Кључна ревизијска питања су одабрана између питања која су

саопштена лицима овлашћеним за управљање, који укључују значајне налазе из ревизије финансијских извештаја текућег периода. Саопштавање кључних ревизијских питања обезбеђује додатне информације намењене корисницима финансијских извештаја како би могли боље да разумеју она питања која су, по професионалном просуђивању ревизора, била од највећег значаја за ревизију, као и да би могли боље да разумеју ентитет и области значајних просуђивања руководства у финансијским извештајима који су били предмет ревизије. Када се примењује ISA 701, употреба пасуса којим се скреће пажња није замена за опис појединачних кључних ревизијских питања.

A2. Питања за која је одређено да су кључна ревизијска питања у складу са ISA 701 могу бити, по просуђивању ревизора, фундаментално важна за разумевање финансијских извештаја од стране корисника. У таквим случајевима, приликом саопштавања питања као што је кључно ревизијско питање у складу са ISA 701, ревизор можда жели да истакне или скрене додатну пажњу на његову релативну важност. Ревизор то може да учини тако што ће то питање да истакне у већој мери него друга питања у одељку Кључна ревизијска питања (на пример, стављајући га на прво место) или укључивањем додатних информација у опису кључног ревизијског питања да укаже на значај овог питања за разумевање финансијских извештаја од стране корисника.

A3. Можда постоји питање за које није одређено да је кључно ревизијско питање у складу са ISA 701 (то јест, зато што не завређује значајну пажњу ревизора), али које је, по просуђивању ревизора, од суштинског значаја за разумевање финансијских извештаја од стране корисника (на пример, накнадни догађај). Ако ревизор сматра да је неопходно скренути пажњу корисницима на такво питање, оно треба да се укључи у пасус којим се скреће пажња у извештају ревизора у складу са овим стандардом.

**Околности у којима пасус којим се скреће пажња може бити неопходан** (видети параграфе 4, 8)

A4. У Прилогу 1 идентификовани су стандарди ISA који садрже посебне захтеве за ревизора да укључи пасус којим се скреће пажња, у извештај ревизора у одређеним околностима. Ове околности укључују:

- Када би оквир финансијског извештавања прописан законом или регулативом био неприхватљив осим због чињенице да је прописан законом или регулативом.
- Да би се упозорили корисници да су финансијски извештаји припремљени у складу са оквиром специјалне намене.
- Када чињенице постану познате ревизору након датума извештаја ревизора и ревизор изда нов или измењен извештај ревизора (то јест, накнадни догађаји).

A5. Примери ситуација у којима ревизор може сматрати да је неопходно да укључи пасус којим се скреће пажња су:

- Када постоји недоумица у вези са исходом правног спора или поступка регулаторног тела.
- Значајан накнадни догађај који се одиграо између датума финансијског извештаја и датума извештаја ревизора.
- Рана примена, пре датума ступања на снагу (где је дозвољено) новог рачуноводственог стандарда који има прожимајући ефекат на финансијске извештаје.
- Велика катастрофа која је имала, и наставља да има, значајан утицај на финансијску позицију ентитета.

A6. Међутим, широка употреба пасуса којима се скреће пажња може да умањи ефективност ревизоровог саопштавања о таквим питањима.

**Укључивање пасуса којим се скреће пажња у извештај ревизора** (видети параграф 9)

A7. Укључивање пасуса којим се скреће пажња у извештај ревизора не утиче на мишљење ревизора. Пасус којим се скреће пажња није замена за:

(а) Модификацију мишљења у складу са ISA 705 (ревидиран), када то захтевају околности конкретног ревизијског ангажовања, или

(б) Обелодањивања у финансијским извештајима која су захтевана применљивим оквиром финансијског извештавања, или која су на други начин неопходна да би се постигла фер презентација;

(ц) Извештавање у складу са ISA 570 (ревидиран) када постоји материјално значајна неизвесност у вези са догађајима или условима који могу бацити значајну сумњу на способност ентитета да настави пословање у складу са начелом сталности.

A8. У параграфима А16–А17 дате су додатне смернице о положају пасуса којим се скреће пажња у одређеним околностима.

**Пасус у вези са осталим питањима у извештају ревизора** (видети параграфе 10–11)  
*Околности у којима пасус у вези са осталим питањима може бити неопходан*  
Релевантност за разумевање ревизије од стране корисника

A9. ISA 260 (ревидиран) захтева да ревизор комуницира са лицима овлашћеним за управљање о планираном обиму и времену ревизије, у шта је укључена комуникација о значајним ризицима које је утврдио ревизор. Иако питања која се односе на значајне ризике могу да буду одређена као кључна ревизијска питања, остала питања која се тичу плана и делокруга рада (на пример, планирани обим ревизије, односно примена материјалности у контексту ревизије) вероватно неће бити кључна ревизијска питања због тога како су дефинисана кључна ревизијска питања у стандарду ISA 701. Међутим закон или регулатива могу захтевати од ревизора да извештава о питањима која се тичу планирања и делокруга рада у извештају ревизора, или ревизор може сматрати да је неопходно да извештава о тим питањима у пасусу у вези са осталим питањима.

A10. У ретким ситуацијама, када ревизор не може да се повуче из ангажовања, иако је могући ефект немогућности да се прикупи довољно одговарајућих ревизијских доказа, услед ограничења делокруга ревизије које је поставило руководство, прожимајући, ревизор може сматрати да је неопходно да, у извештају ревизора укључи пасус у вези са осталим питањима како би објаснио зашто за ревизора није могуће да се повуче из ангажовања.

Релевантност за разумевање одговорности ревизора или извештаја ревизора од стране корисника

A11. Закон, регулатива или општеприхваћена пракса у одређеном правном систему може захтевати или омогућавати ревизору да детаљно образложи питања која додатно објашњавају одговорности ревизора у вези са ревизијом финансијских извештаја или извештаја ревизора. Када одељак Остала питања обухвата више од једног питања које је, по процени ревизора, релевантно да корисници ревизије разумеју ревизију, одговорности ревизора или извештај ревизора, може бити корисно да се користе различити поднаслови за свако питање.

A12. У пасусу у вези са осталим питањима се не разматрају околности у којима ревизор има друге извештајне одговорности, које представљају додатак ревизоровим одговорностима у складу са Међународним стандардима ревизије (видети одељак „Друге одговорности извештавања“ у ISA 700 (ревидиран)), или у ситуацијама када се од ревизора тражи да спроведе и извести о одређеним додатним поступцима, или изрази мишљење о одређеним питањима.

Извештавање о више сетова финансијских извештаја

A13. Ентитет може припремити један сет финансијских извештаја у складу са оквиром опште намене (на пример, у складу са националним оквиром) и други сет финансијских извештаја у складу са другим оквиром опште намене (на пример, међународним стандардима финансијског извештавања), и ангажовати ревизора да извести о оба сета финансијских извештаја. Уколико ревизор закључи да су оквири прихватљиви у овим околностима, ревизор, у извештају ревизора може укључити пасус у вези са осталим питањима, позивајући се на чињеницу да је други сет финансијских извештаја исти ентитет припремио у складу са другим оквиром опште намене и да је ревизор издао извештај о тим финансијским извештајима.

*Ограничење дистрибуције и коришћења извештаја ревизора*

A14. Финансијски извештаји специјалне намене могу бити припремљени у складу са оквиром опште намене јер су циљни корисници утврдили да такви финансијски извештаји опште намене задовољавају њихове потребе за информацијама. Будући да је извештај ревизора намењен одређеним корисницима, ревизор може сматрати да је тим околностима неопходно да укључи пасус у вези са осталим питањима, у коме наводи да је извештај ревизора намењен искључиво циљним корисницима, и да не би требало да буде дистрибуиран или коришћен од других страна.

*Укључивање пасуса у вези са осталим питањима у извештају ревизора*

A15. Садржај пасус у вези са осталим питањима јасно показује да се за таква питања не захтева обавезно презентовање или обелодањивање у финансијским извештајима. Пасус у вези са осталим питањима не садржи информације које ревизор не сме да објави у складу са законом, регулативом или другим професионалним стандардима, на пример, етичким стандардима који се тичу поверљивости информација. Пасус у вези са осталим питањима, такође, не садржи информације које треба да пружи руководство.

**Позиција пасуса којим се скреће пажња и пасуса у вези са осталим питањима у извештају ревизора** (видети параграфе 9, 11)

A16. Позиција пасуса којим се скреће пажња и пасуса у вези са осталим питањима у извештају ревизора зависи од природе информације која треба да буде саопштена и просуђивања ревизора о релативном значају тих информација за циљне кориснике у поређењу са осталим елементима који треба да буду укључени у извештај у складу са ISA 700 (ревидиран). На пример

*Пасус којим се скреће пажња*

- Када се пасус којим се скреће пажња односи на применљиви оквир финансијског извештавања, укључујући околности у којима ревизор утврди да бу оквир финансијског извештавања био неприхватљив да није прописан законом или регулативом, ревизор може сматрати да је неопходно да постави пасус одмах после одељка Основа за мишљење како би обезбедио одговарајући контекст за мишљење ревизора.

- Када је одељак Кључна ревизијска питања укључен извештај ревизора, пасус којим се скреће пажња може да буде постављен непосредно пре или после одељка Кључна ревизијска питања, у зависности од просуђивања ревизора у вези са релативним значајем информације садржане у пасусу којим се скреће пажња. Ревизор такође може да истакне контекст додавањем текста уз наслов „Скретање пажње“, тако што ће да назначи „Скретање пажње – накнадни догађаји“, да би се направила разлика између пасуса којим се скреће пажња и појединачних питања описаних у одељку Кључна ревизијска питања.

*Пасус у вези са осталим питањима*

- Када је одељак Кључна ревизијска питања укључен у извештај ревизора, а сматра се да је Пасус у вези са осталим питањима такође неопходан, ревизор може да истакне контекст додатком текста уз наслов „Остала питања“, тако што ће да назначи „Остала питања – делокруг ревизије“, да би се направила разлика између пасуса у вези са осталим питањима и појединачних питања описаних у одељку Кључна ревизијска питања.

- Када је пасус у вези са осталим питањима уведен како би се скренула пажња корисника на питање које се тиче других одговорности извештавања које су обрађене у извештају ревизора, овај пасус може бити стављен у одељак са поднасловом „Извештај о другим законским и регулаторним захтевима.“

- Када је овај пасус релевантан за све одговорности ревизора или за разумевање извештаја ревизора од стране корисника, пасус у вези са осталим питањима може бити део посебног одељка који следи иза одељка Извештај о ревизији финансијских извештаја и одељка Извештај о другим законским и регулаторним захтевима.

A17. Прилог 3 садржи пример интеракције између одељка Кључна ревизијска питања, пасуса којим се скреће пажња и пасуса у вези са осталим питањима, када су сви они укључени у извештај ревизора. Илустративни извештај у Прилогу 4 укључује пасус којим се скреће пажња у извештају ревизора за ентитет који није котиран на берзи, који садржи квалификовано мишљење и за који кључна ревизијска питања нису саопштена.

**Комуникација са лицима овлашћеним за управљање** (видети параграф 12)

A18. Комуникација која се захтева у параграфу 12 омогућава да лица овлашћена за управљање буду свесна природе свих конкретних питања која ревизор планира да нагласи у извештају ревизора, и пружа им могућност да добију појашњења од ревизора када је то неопходно. Када се укључивање пасуса у вези са осталим питањима, у коме се обрађује исто одређено питање, понавља у сваком наредном ангажовању, ревизор може утврдити да није неопходно понављати комуникацију у сваком ангажовању, осим ако се другачије не захтева законом или регулативом.

-----

*ISA 701, Саопштавање кључних ревизијских питања у извештају независног ревизора*

*ISA 570 (ревидиран), Начело сталности*

*ISA 720 (ревидиран), Одговорност ревизора у вези са осталим информацијама*

*ISA 705 (ревидиран), Модификације мишљења у извештају независног ревизора*

*ISA 760 (ревидиран), Комуникација за лицима овлашћеним за управљање, параграф 16*

*ISA 560, Накнадни догађаји, параграфи 12(б) и 16*

*ISA 560, параграф 6*

*ISA 570 (ревидиран), параграфи 22–23*

*ISA 260 (ревидиран), параграф 15*

*Видети параграф 13(б)(ii) ISA 705 (ревидиран) у ком се говори о овој ситуацији.*

*ISA 700, Формирање мишљења и извештавање о финансијским извештајима, параграфи 38–39.*



На пример, у складу са ISA 210, Договарање услова ревизијског ангажовања, параграф 19 и ISA 800, Специјална разматрања – Ревизије финансијских извештаја припремљених у складу са оквиром специјалне намене, параграф 14

#### **Прилог 1**

(видети параграфе 4, A4)

#### **Списак Међународних стандарда ревизије који садрже захтеве у погледу пасуса којим се скреће пажња**

У овом прилогу су наведени параграфи у осталим Међународним стандардима ревизије који од ревизора захтевају да у одређеним ситуацијама у извештај ревизора укључи пасус којим се скреће пажња. Овај списак није замена за разматрање захтева и повезаних објашњења у вези са применом из Међународних стандарда ревизије.

- ISA 210, *Договарање услова ревизијског ангажовања* – параграф 19(б)
- ISA 560, *Накнадни догађаји* – параграфи 12(б) и 16.
- ISA 800 (ревидиран), *Специјална разматрања – ревизије финансијских извештаја припремљених у складу са оквирима специјалне намене* – параграф 14.

#### **Прилог 2**

(видети параграф 4)

#### **Списак Међународних стандарда ревизије који садрже захтеве у погледу пасуса у вези са осталим питањима**

У овом прилогу су наведени параграфи у осталим Међународним стандардима ревизије који од ревизора захтевају да у одређеним ситуацијама у извештај ревизора укључи пасус у вези са осталим питањима. Овај списак није замена за разматрање захтева и повезаних објашњења у вези примене из Међународних стандарда ревизије.

- ISA 560, *Накнадни догађаји* – параграфи 12(б) и 16.
- ISA 710, *Упоредне информације – упоредни износи и упоредни финансијски извештаји* – параграфи 13–14, 16–17 и 19.
- ISA 720, *Одговорности ревизора у вези са осталим информацијама у документима који садрже финансијске извештаје који су били предмет ревизије* – параграф 10(а)

#### **Прилог 3**

(видети параграф A17)

#### **Пример извештаја независног ревизора који садржи одељак Кључна ревизијска питања, пасус којим се скреће пажња и пасус у вези са осталим питањима**

За сврху овог илустративног примера извештаја ревизора, претпостављене су следеће околности:

- Ревизија комплетног сета финансијских извештаја котираног ентитета припремљених на основу оквира фер презентације. У питању није ревизија групе (то јест, ISA 600 није применљив).
- Финансијске извештаје руководство ентитета је припремило у складу са Међународним стандардима финансијског извештавања (IFRS) (оквир опште намене).
- Услови ревизијског ангажовања одражавају опис одговорности руководства за финансијске извештаје из ISA 210.
- Ревизор је закључио да је на основу прибављених ревизијских доказа прикладно немодификовано мишљење („чисто“).
- Релевантни етички захтеви који се односе на ревизију су етички захтеви који се односе на ревизије у датом правном систему.
- На основу прикупљених ревизијских доказа, ревизор је закључио да не постоји материјално значајна неизвесност у вези са догађајима или условима који могу да изазову значајну сумњу у вези са способношћу ентитета да настави са пословањем по начелу сталности у складу са ISA 570 (ревидиран).
- Између датума финансијских извештаја и датума извештаја ревизора, дошло је до пожара у производним погонима ентитета који је обелодањен од стране ентитета као накнадни догађај. Према просуђивању ревизора, ово питање је од такве важности да је од фундаменталног значаја за разумевање финансијских извештаја од стране корисника. Ово питање није захтевало значајну пажњу ревизора током ревизије финансијских извештаја у текућем периоду.
- Кључна ревизијска питања су саопштена у складу са стандардом ISA 701.
- Ревизор је прибавио све остале информације до датума извештаја ревизора и није идентификовао никакве материјално значајне погрешне исказе у другим информацијама.
- Упоредни износи из претходног периода су презентовани а претходни ревизор је извршио ревизију финансијских извештаја претходног периода. Ревизору није забрањено законом или регулативом да се позиван на извештај претходног ревизора о одговарајућим износима и одлучио је да то учини.

- Лица која су одговорна за надгледање финансијских извештаја нису иста лица која су одговорна за припрему финансијских извештаја.
- Поред ревизије финансијских извештаја ревизор има и друге извештајне одговорности у складу са захтевима локалног закона.

#### **ИЗВЕШТАЈ НЕЗАВИСНОГ РЕВИЗОРА**

За акционаре компаније АБЦ [или други одговарајући адресат]

#### **Извештај о ревизији финансијских извештаја**

##### **Мишљење**

Извршили смо ревизију финансијских извештаја АБЦ компаније (Компаније), који обухватају извештај о финансијској позицији на дан 31. децембар 20X1. године и извештај о укупном резултату, извештај о променама на капиталу и извештај о токовима готовине за годину која се завршава на тај дан, и напомене уз финансијске извештаје које укључују сумарни преглед значајних рачуноводствених политика.

По нашем мишљењу, осим за ефекте питања описаних у одељку *Основа за квалификовано мишљење*, финансијски извештаји дају истинит и објективан приказ, по свим материјално значајним аспектима (или *истинито и објективно приказују*) финансијске позиције Компаније на дан 31. децембар 20X1. године и њене финансијске успешности и токова готовине за годину која се завршава на тај дан у складу са Међународним стандардима финансијског извештавања (IFRS).

##### **Основа за мишљење**

Ревизију смо извршили у складу са Међународним стандардима ревизије (ISA). Наше одговорности у складу са тим стандардима су детаљније описане у одељку извештаја који је насловљен *Одговорности ревизора за ревизију финансијских извештаја*. Ми смо независни у односу на Компанију у складу са етичким захтевима који су релевантни за нашу ревизију финансијских извештаја у (правни систем), и испунили смо наше друге етичке одговорности у складу са овим захтевима. Сматрамо да су ревизијски докази које смо прибавили довољни и адекватни да нам пруже основу за наше мишљење.

##### **Скретање пажње**

Скрећемо пажњу на Напомену X у финансијским извештајима у којој се описују ефекти пожара на производне погоне компаније. Не изражавамо модификовано мишљење у вези са овим питањем.

##### **Кључна ревизијска питања**

Кључна ревизијска питања су питања која су, по нашем професионалном просуђивању, била од највећег значаја у нашој ревизији финансијских извештаја за текући период. Ова питања су разматрана у контексту ревизије финансијских извештаја у целини и у формирању нашег мишљења о њима, и ми нисмо изнели издвојено мишљење о овим питањима.

[Опис свих кључних ревизијских питања у складу са ISA 701.]

##### **Остала питања**

Ревизију финансијских извештаја компаније АБЦ за годину која се завршила на дан 31. децембар 20X0 извршио је претходни ревизор који је изразио немодификовано мишљење о тим извештајима на дан 31. март 20X1.

**Остале информације [или други наслов, по потреби, као што је „Информације које се не односе на финансијске извештаје и извештај ревизора о њима”]**

[Извештавање у складу са захтевима који се тичу извештавања из стандарда ISA 720 (ревидиран) – видети Пример 1 у Прилогу 2 стандарда ISA 720 (ревидиран).]

**Одговорност руководства и лица овлашћених за управљање за финансијске извештаје**

[Извештавање у складу са ISA 700 (ревидиран) – видети Пример 1 у ISA 700 (ревидиран).]

**Одговорност ревизора за ревизију финансијских извештаја**

[Извештавање у складу са ISA 700 (ревидиран) – видети Пример 1 у ISA 700 (ревидиран).]

**Извештај о другим законским и регулаторним захтевима**

[Извештавање у складу са ISA 700 (ревидиран) – видети Пример 1 у ISA 700 (ревидиран).]

Партнер у ангажовању на ревизији на основу ког је састављен овај извештај независног ревизора је (име).

[Потпис у име ревизорске фирме, име и презиме ревизора, или обоје, у складу са захтевима правног система.]

[Адреса ревизора]

[Датум]

##### **Прилог 4**

(видети параграф А8)

**Пример извештаја независног ревизора који садржи квалификовано мишљење услед неусклађености са применљивим оквиром финансијског извештавања и укључује пасус којим се скреће пажња**

За сврху овог илустративног примера извештаја ревизора, претпостављене су следеће околности:

- Ревизија комплетног сета финансијских извештаја котираног ентитета припремљеног на основу оквира фер презентације. У питању није ревизија групе (то јест, ISA 600 није применљив).

- Финансијске извештаје руководство ентитета је припремило у складу са Међународним стандардима финансијског извештавања (IFRS) (оквир опште намене).

- Услови ревизијског ангажовања одражавају опис одговорности руководства за финансијске извештаје из ISA 210.

- Одступање од применљивог оквира финансијског извештавања довело је до тога да ревизор изрази квалификовано мишљење.

- Релевантни етички захтеви који се односе на ревизију су етички захтеви који се односе на ревизије у датом правном систему.

- На основу прикупљених ревизијских доказа, ревизор је закључио да не постоји материјално значајна неизвесност у вези са догађајима или условима који могу да изазову значајну сумњу у вези са способношћу ентитета да настави са пословањем по начелу сталности у складу са ISA 570 (ревидиран).

- Између датума финансијских извештаја и датума извештаја ревизора, дошло је до пожара у производним погонима ентитета који је обелодањен од стране ентитета као накнадни догађај. Према просуђивању ревизора, ово питање је од такве важности да је од фундаменталног значаја за разумевање финансијских извештаја од стране корисника. Ово питање није захтевало значајну пажњу ревизора током ревизије финансијских извештаја у текућем периоду.

- Од ревизора се не захтева, а он сам није донео одлуку да саопштава кључна ревизијска питања у складу са ISA 701.

- Ревизор није прибавио никакве друге информације које датирају пре датума извештаја ревизора.

- Лица која су одговорна за надгледање финансијских извештаја нису иста лица која су одговорна за припрему финансијских извештаја.

- Поред ревизије финансијских извештаја ревизор има и друге извештајне одговорности у складу са захтевима локалног закона.

#### **ИЗВЕШТАЈ НЕЗАВИСНОГ РЕВИЗОРА**

За акционаре компаније АБЦ [или други одговарајући адресат]

#### **Извештај о ревизији финансијских извештаја**

##### **Квалификовано мишљење**

Извршили смо ревизију финансијских извештаја АБЦ компаније (Компаније), који обухватају извештај о финансијској позицији на дан 31. децембар 20X1. године и извештај о укупном резултату, извештај о променама на капиталу и извештај о токовима готовине за годину која се завршава на тај дан, и напомене уз финансијске извештаје које укључују сумарни преглед значајних рачуноводствених политика .

По нашем мишљењу, осим за ефекте питања описаних у одељку *Основа за квалификовано мишљење*, финансијски извештаји дају истинит и објективан приказ, по свим материјално значајним аспектима (или *истинито и објективно приказују*) финансијске позиције Компаније на дан 31. децембар 20X1. године и њене финансијске успешности и токова готовине за годину која се завршава на тај дан у складу са Међународним стандардима финансијског извештавања (IFRS).

##### **Основа за квалификовано мишљење**

Краткорочне утрживе хартије од вредности компаније се у извештају о финансијској позицији воде у износу од ххх. Руководство није вредновало ове хартије од вредности по тржишној вредности, већ по набавној вредности, што представља одступање од Међународних стандарда финансијског извештавања. Евиденције компаније указују да би, да је руководство вредновало ове хартије од вредности по тржишној вредности, компанија требала да призна нереализовани губитак у износу од ххх у извештају о укупном резултату за навршену годину. Књиговодствена вредност хартија од вредности у извештају о финансијској позицији на дан 31. децембар 20X1, би била умањена за исти износ а порез на добит, нето добит и капитал умањени за ххх, ххх и ххх.

Ревизију смо извршили у складу са Међународним стандардима ревизије (ISA). Наше одговорности у складу са тим стандардима су детаљније описане у одељку извештаја који је насловљен *Одговорности ревизора за ревизију финансијских извештаја*. Ми смо независни у односу на Компанију у складу са етичким захтевима који су релевантни за нашу ревизију финансијских извештаја у (правни систем), и испунили смо наше друге етичке одговорности у складу са овим захтевима. Сматрамо да су ревизијски докази које смо прибавили довољни и адекватни да нам пруже основу за наше мишљење са резервом.

##### **Скретање пажње – последице пожара**

Скрећемо пажњу на Напомену X у финансијским извештајима у којој се описују последице пожара у производним погонима компаније. Не изражавамо квалификовано мишљење у вези са овим питањем.

**Одговорност руководства и лица овлашћених за управљање за финансијске извештаје**

*[Извештавање у складу са ISA 700 (ревидиран) – видети Пример 1 у ISA 700 (ревидиран).]*

**Одговорност ревизора за ревизију финансијских извештаја**

*[Извештавање у складу са ISA 700 (ревидиран) – видети Пример 1 у ISA 700 (ревидиран).]*

**Извештај о другим законским и регулаторним захтевима**

*[(Извештавање у складу са ISA 700 (ревидиран) – видети Пример 1 у ISA 700 (ревидиран).]*

*[Потпис у име ревизорске фирме, име и презиме ревизора, или обоје, у складу са захтевима правног система.]*

*[Адреса ревизора]*

*[Датум]*

-----

*ISA 600, Специјална разматрања – Ревизија финансијских извештаја групе (Укључујући рад ревизора компоненте)*

*Поднаслов „Извештај о финансијским извештајима“ није потребан уколико не постоји други поднаслов, у овом случају „Извештај о другим законским и регулаторним захтевима.“*

*Као што је наведено у параграфу А16, пасус којим се скреће пажња може да буде смештен одмах пре или после одељка Кључна ревизијска питања на основу просуђивања ревизора у вези са релативним значајем информације садржане у пасусу којим се скреће пажња.*

*Термини руководство и лица овлашћена за управљање који се користе у примерима извештаја ревизора ће можда морати да се замене другим термином који је одговарајући у контексту правног оквира у одређеном правном систему.*

*Поднаслов „Извештај о финансијским извештајима“ није потребан уколико не постоји други поднаслов, у овом случају „Извештај о другим законским и регулаторним захтевима.“*

*Или други термин који је одговарајући у контексту правног оквира у одређеном правном систему.*

**МЕЋУНАРОДНИ СТАНДАРД РЕВИЗИЈЕ 710**

**УПОРЕДНЕ ИНФОРМАЦИЈЕ**

**– УПОРЕДНИ ИЗНОСИ И УПОРЕДНИ ФИНАНСИЈСКИ ИЗВЕШТАЈИ**

*(Стандард важи за ревизије финансијских извештаја за периоде који почињу 15. децембра 2009. године, или касније)*

**САДРЖАЈ**

*Параграф*

**Увод**

*Делокруг овог ISA 1*

*Природа упоредних информација 2–3*

*Датум ступања на снагу 4*

**Циљеви 5**

**Дефиниције 6**

**Захтеви**

*Ревизијски поступци 7–9*

*Ревизијско извештавање 10–19*

**Примена и остала објашњења**

*Ревизијски поступци А1*

*Ревизијско извештавање А2–А13*

*Прилог: Примери извештаја ревизора*

*Међународни стандард ревизије (ISA) 710, Упоредне информације – упоредни износи и упоредни финансијски извештаји треба тумачити у складу са ISA 200, Општи циљеви независног ревизора и спровођење ревизије у складу са међународним стандардима ревизије.*

**Увод**

**Делокруг овог ISA**

1. Овај међународни стандард ревизије (ISA) се бави одговорностима ревизора у погледу упоредних података у ревизији финансијских извештаја. Уколико је ревизију финансијских извештаја за претходни период извршио претходни ревизор или уколико ревизије уопште није вршена, такође се примењују захтеви и смернице у вези са почетним стањима који су наведени у ISA 510.

### **Природа упоредних информација**

2. Природа упоредних информација који су презентовани у финансијским извештајима ентитета зависи од захтева применљивог оквира финансијског извештавања. Постоје два шира приступа одговорностима ревизора које се тичу извештавања у вези са упоредним информацијама: упоредни износи и упоредни финансијски извештаји. Одабир приступа је често условљен одредбама закона или регулативе, али може такође бити одређен условима ангажовања.

3. Суштинска разлика у извештавању између ових приступа су:

(а) За упоредне износе, мишљење ревизора о финансијским извештајима се односи само на текући период; док

(б) За упоредне финансијске извештаје, мишљење ревизора се односи на сваки период за који су презентовани финансијски извештаји.

У овом ISA се посебно представљају захтеви извештавања ревизора за сваки од приступа.

### **Датум ступања на снагу**

4. Овај ISA важи за ревизије финансијских извештаја за периоде који почињу 15. децембра 2009. године или касније.

### **Циљеви**

5. Циљеви ревизора су да:

(а) Прикупи довољно адекватних ревизијских доказа о томе да ли су упоредне информације у финансијским извештајима презентоване, по свим материјалним аспектима, у складу са захтевима применљивог оквира финансијског извештавања који се тичу упоредних информација; и

(б) Извештава у складу са одговорностима ревизора.

### **Дефиниције**

6. За потребе Међународних стандарда ревизије наведени појмови имају следеће значење:

(а) *Упоредни подаци* – износи и обелодањивања укључена у финансијске извештаје која се односе на један или више претходних периода, у складу са применљивим оквиром финансијског извештавања.

(б) *Упоредни износи* – Упоредне информације где су износи и друга обелодањивања за претходни период укључени као интегрални део финансијских извештаја за текући период, с намером да се тумаче повезано са износима и другим обелодањивањима за текући период (који називају „износи текућег периода“). Ниво детаљности упоредних износа и обелодањивања првенствено зависи од тога колико су они релевантни у односу на износе текућег периода.

(ц) *Упоредни финансијски извештаји* – Упоредне информације где су износи и друга обелодањивања за претходни период укључени ради поређења са финансијским извештајима текућег периода али, ако су предмет ревизије, помињу се у ревизијском мишљењу. Ниво детаљности информација укључених у те упоредне финансијске извештаје је упоредив са нивоом детаљности информација у финансијским извештајима текућег периода.

За потребе овог ISA, појам „претходни период“ треба тумачити као „претходни периоди“ када упоредне информације садрже износе и обелодањивања за више од једног периода.

### **Захтеви**

#### **Ревизијски поступци**

7. Ревизор треба да утврди да ли финансијски извештаји обухватају упоредне информације које се захтевају применљивим оквиром финансијског извештавања и да ли су те информације правилно класификоване. То подразумева ревизорову оцену о томе:

(а) да ли се упоредне информације слажу са износима и другим обелодањивањима приказаним за претходни период, односно да ли су извршене одговарајуће корекције;

(б) да ли су рачуноводствене политике одражене у упоредним информацијама доследне рачуноводственим политикама текућег периода, односно уколико је било промена у рачуноводственим политикама, да ли су те промене адекватно рачуноводствено третиране и адекватно презентоване и обелодањивања.

8. Уколико ревизор у току вршења ревизије за текући период дође до сазнања да могу постојати материјално значајни погрешни искази у упоредним информацијама, ревизор обавља такве додатне ревизијске поступке који су у датим околностима неопходне за сврхе прикупљања довољно адекватних ревизијских доказа ради утврђивања постојања материјално погрешних исказа. Уколико је ревизор вршио ревизију финансијских извештаја за претходни период, ревизор такође примењује релевантне захтеве ISA 560. Уколико су финансијски извештаји о претходним периодима мењани, ревизор треба да утврди да ли се упоредне информације слажу са измењеним финансијским извештајима.

9. У складу са ISA 580, ревизор треба да захтева писане изјаве за све периоде који се помињу у мишљењу ревизора. Ревизор такође треба да прибави специјалне писане изјаве о вези свих измена извршених како би се исправили материјално погрешни искази у финансијским извештајима за претходни период, а који утичу на упоредне информације. (видети параграф А1)

### **Ревизијско извештавање**

#### *Упоредни износи*

10. Када се презентују упоредни износи, у мишљењу ревизора се не врши позивање на упоредне износе, осим у ситуацијама описаним у параграфима 11, 12 и 14. (видети параграф А2)

11. Када раније издати извештај ревизора за претходни период садржи квалификовано мишљење, уздржавање од изражавања мишљења или негативно мишљење, и разлози који су условили модификацију су нерешени, ревизор треба да модификује своје мишљење о финансијским извештајима за текући период. У пасусу у ком се износи разлог модификовања мишљења у извештају ревизора, ревизор треба да:

(а) се позове на износе текућег периода и упоредне износе приликом описа питања које је довело до модификовања мишљења, уколико су ефекти или могући ефекти овог питања на износе текућег периода материјалне природе, или

(б) у другим ситуацијама, објасни да је мишљење ревизора модификовано због ефеката или могућих ефеката нерешеног питања на упоредивост износа текућег периода и упоредних износа. (видети параграфе А3–А5)

12. Уколико ревизор прикупи ревизијске доказе да у финансијским извештајима претходног периода, за које је издато немодификовано мишљење, постоје материјално погрешни искази, и да упоредни износи нису адекватно преправљени нити су извршена одговарајућа обелодањивања, ревизор изражава квалификовано мишљење или негативно мишљење у извештају ревизора о финансијским извештајима за текући период, које је модификовано у вези са упоредним износима укљученим у њих. (видети параграф А6)

Ревизија финансијских извештаја за претходни период извршена од стране претходног ревизора

13. Уколико је ревизију финансијских извештаја за претходни период вршио претходни ревизор, а закон или регулатива, не забрањују ревизору да се позове на извештај претходног ревизора о упоредним износима, и он то одлучи да учини, ревизор у пасусу у вези са осталим питањима у извештају ревизора наводи:

(а) да је ревизију финансијских извештаја за претходни период вршио претходни ревизор;

(б) врсту мишљења које је изразио претходни ревизор и, ако је мишљење модификовано, разлоге због којих је то учињено, и

(ц) датум тог извештаја.

Није вршена ревизија финансијских извештаја за претходни период

14. Уколико није вршена ревизија финансијских извештаја за претходни период, нови ревизор у пасусу у вези са осталим питањима у извештају ревизора наводи да није вршена ревизија упоредних износа. Овакав навод, међутим, не ослобађа ревизора одговорности да прикупи довољно адекватних ревизијских доказа да почетна стања не садрже погрешне исказе који материјално могу утицати на финансијске извештаје за текући период. (видети параграф А8)

#### *Упоредни финансијски извештаји*

15. Када су презентовани упоредни финансијски извештаји, мишљење ревизора се позива на сваки период за који су презентовани финансијски извештаји и о ком је изражено ревизијско мишљење. (видети параграфе А9–А10)

16. Приликом извештавања о финансијским извештајима за претходни период а у вези са ревизијом текућег периода, уколико се мишљење ревизора о тим финансијским извештајима за претходни период разликује од мишљења које је ревизор претходно изразио, ревизор треба да изнесе суштинске разлоге за различито мишљење у пасусу у вези са осталим питањима у складу са ISA 706 (ревидиран). (видети параграф А11)

Ревизија финансијских извештаја за претходни период извршена од стране претходног ревизора

17. Уколико је ревизију финансијских извештаја за претходни период вршио претходни ревизор, поред изражавања мишљења о финансијским извештајима за текући период, ревизор у пасусу у вези са осталим питањима наводи:

(а) да је ревизију финансијских извештаја за претходни период вршио претходни ревизор;

(б) врсту мишљења које је изразио претходни ревизор и, ако је мишљење модификовано, разлоге због којих је то учињено, и

(ц) датум тог извештаја,

Осим уколико је извештај претходног ревизора о финансијским извештајима за претходни период поново издат заједно са финансијским извештајима.

18. Уколико ревизор закључи да постоји материјално погрешан исказ који утиче на финансијске извештаје за претходни период о којима је претходни ревизор известио без модификација, ревизор треба да обавести одговарајући ниво руководства о погрешном исказу и, осим уколико нису сва лица овлашћена за управљање укључена у руковођење ентитетом, и лица овлашћена за управљање и захтева да претходни ревизор буде о томе обавештен. Уколико су финансијски извештаји за претходни период измењени, и претходни ревизор се слаже да изда нови извештај ревизора о измењеним финансијским извештајима за претходни период, ревизор извештава само о текућем периоду. (видети параграф А12)

Није вршена ревизија финансијских извештаја за претходни период

19. Уколико није вршена ревизија финансијских извештаја за претходни период, ревизор треба да наведе у пасусу у вези са осталим питањима да упоредни финансијски извештаји нису били предмет ревизије. Овакав навод, међутим, не ослобађа ревизора одговорности да прикупи довољно адекватних ревизијских доказа да почетна стања не садрже погрешне исказе који материјално могу утицати на финансијске извештаје за текући период. (видети параграф А13)

\* \* \*

#### **Примена и остала објашњења Ревизијски поступци**

*Писане изјаве* (видети параграф 9)

А1. У случају упоредних финансијских извештаја, писане изјаве се захтевају за све периоде који се помињу у мишљењу ревизора јер руководство мора поново да потврди да су писане изјаве које је раније дало у вези са претходним периодом и даље одговарајуће. У случају упоредних износа, писане изјаве се захтевају само за финансијске извештаје за текући период зато што ревизор изражава мишљење о тим финансијским извештајима, који укључују упоредиве износе. Међутим, ревизор захтева конкретну писану изјаву о било којој измени која је начињена како би се исправио материјално погрешан исказ у финансијским извештајима за претходни период а која утиче на упоредне информације.

#### **Ревизијско извештавање**

*Упоредни износи*

Нема позивања у мишљењу ревизора (видети параграф 10)

А2. У мишљењу ревизора се не врши позивање на упоредне износе јер се мишљење ревизора односи на финансијске извештаје за текући период у целини, укључујући и упоредне цифре.

Нерешена модификација у извештају ревизора о претходном периоду (видети параграф 11)

А3. Када раније издати извештај ревизора за претходни период садржи квалификовано мишљење, уздржавање од изражавања мишљења или негативно мишљење, а разлози који су условили модификацију су отклоњени и правилно рачуноводствено обухваћени или обелодањени у складу са применљивим оквиром финансијског извештавања, мишљење ревизора о текућем периоду не мора да се позива на претходну модификацију.

А4. Уколико је раније изражено модификовано мишљење ревизора о претходном периоду, може се десити да разлози који су условили модификовано мишљење, иако нерешени можда нису релевантни за износе текућег периода. Међутим, може бити неопходно изрази квалификовано мишљење, уздржавање од изражавања мишљења или негативно мишљење (у зависности од тога шта је прикладно) о финансијским извештајима за текући период, због ефеката или могућих ефеката нерешеног питања на упоредивост износа текућег периода и упоредних износа.

А5. Примери извештаја ревизора у ситуацији када извештај ревизора о претходном периоду укључује модификовано мишљење и питање које узрокује модификовање није решено, су приказани у Примерима 1 и 2 датим у Прилогу.

Погрешни искази у финансијским извештајима за претходни период (видети параграф 12)

А6. Када финансијски извештаји за претходни период који имају погрешне исказе нису измењени и извештај ревизора није поново издат, али су упоредни износи адекватно измењени или су извршена одговарајућа обелодањивања у финансијским извештајима за текући период,

извештај ревизора може садржати пасус којим се скреће пажња, у коме се описују околности и позива, где је то релевантно, на обелодањивања која у потпуности описују питање које се може наћи у финансијским извештајима (видети ISA 706 (ревидиран)).

Ревизија финансијских извештаја за претходни период извршена од стране претходног ревизора (видети параграф 13)

A7. Пример извештаја ревизора у ситуацији када је ревизију финансијских извештаја за претходни период извршио претходни ревизор, а закон или регулатива, не забрањују ревизору да се позове на извештај претходног ревизора о упоредним износима, се налази у Примеру 3 у Прилогу.

Није вршена ревизија финансијских извештаја за претходни период (видети параграф 14)

A8. Ако ревизор није успео да прибави довољно адекватних ревизијских доказа у вези са почетним салдима, ISA 705 (ревидиран) захтева од ревизора да изрази квалификовано мишљење или уздржавање од изражавања мишљења, по потреби, о финансијским извештајима у складу са ISA 705 (ревидиран). Ако се ревизор суочио са значајним тешкоћама у прибављању довољно адекватних ревизијских доказа да почетна салда не садрже погрешне исказе који материјално утичу на финансијске извештаје за текући период, ревизор може да одреди да је ово кључно ревизијско питање у складу са ISA 701.

*Упоредни финансијски извештаји*

Позивање у мишљењу ревизора (видети параграф 15)

A9. Будући да се извештај ревизора о упоредним финансијским извештајима односи на финансијске извештаје за све презентоване периоде, ревизор може изразити квалификовано мишљење или негативно мишљење, уздржавање од изражавања мишљења или може укључити пасус којим се скреће пажња у вези са једним или више периода, и изразити другачије мишљење о финансијским извештајима за други период.

A10. Пример извештаја ревизора у ситуацији када се од ревизора захтева да извести о финансијским извештајима за претходни и текући период, у вези са ревизијом за текућу годину и претходни период укључује модификовано мишљење и питање које узрокује модификовање није решено, дат је у Примеру 4 у Прилогу.

Мишљење о финансијским извештајима за претходни период је другачије у односу на претходно изражено мишљење (видети параграф 16)

A11. Приликом извештавања о финансијским извештајима за претходни период а у вези са ревизијом текућег периода, мишљење изражено о финансијским извештајима за претходни период може бити другачије од мишљења које је претходно изражено, уколико ревизор током ревизије текућег периода постане свестан околности или догађаја који материјално утичу на финансијске извештаје о претходном периоду. У неким правним системима, ревизор може имати додатне одговорности извештавања које су осмишљене да спрече будуће ослањање на претходно издат извештај ревизора о финансијским извештајима за претходни период.

Ревизија финансијских извештаја за претходни период извршена од стране претходног ревизора (видети параграф 18)

A12. Претходни ревизор некада није у могућности или не жели да поново објави извештај ревизора о финансијским извештајима за претходни период. У пасусу у вези са осталим питањима у извештају ревизора се може навести да је претходни ревизор извештавао о финансијским извештајима за претходни период пре измене. Поред тога, уколико је ревизор ангажован да врши ревизију и прикупи довољно адекватних ревизијских доказа који поткрепљују адекватност ове измене, у извештај ревизора се може такође укључити и следећи пасус:

Као део ревизије финансијских извештаја за 20X2, такође смо извршили ревизију корекција које су описане у Напмени X и које су извршене приликом измене финансијских извештаја за 20X1. По нашем мишљењу, корекције су одговарајућа и адекватно су извршене. Нисмо ангажовани да извршимо ревизију, преглед или било какве поступке у вези са финансијским извештајима компаније за 20X1 осим оних који се тичу корекција и, у складу са тим, не изражавамо мишљење или било какво уверавање о финансијским извештајима за 20X1 као целини.

Није вршена ревизија финансијских извештаја за претходни период (видети параграф 19)

A13. Ако ревизор није успео да прибави довољно адекватних ревизијских доказа у вези са почетним салдима, ISA 705 (ревидиран) захтева од ревизора да изрази квалификовано мишљење или уздржавање од изражавања мишљења, по потреби, о финансијским извештајима у складу са ISA 705 (ревидиран). Ако се ревизор суочио са значајним тешкоћама у прибављању довољно адекватних ревизијских доказа да почетна салда не садрже погрешне исказе који материјално



утичу на финансијске извештаје за текући период, ревизор може да одреди да је ово кључно ревизијско питање у складу са ISA 701.

-----

*ISA 510, Прва ревизијска ангажовања – почетна стања*

*ISA 560, Накнадни догађаји, параграфи 14–17.*

*ISA 580, Писане изјаве, параграф 14.*

*ISA 510, параграф 6.*

*ISA 706 (ревидиран), Пасус којим се скреће пажња и пасус у вези са осталим питањима у извештају независног ревизора, параграф 8.*

*ISA 260 (ревидиран), Комуникација са лицима овлашћеним за управљање, параграф 13.*

*ISA 510, параграф 6.*

*ISA 705 (ревидиран), Модификације мишљења у извештају независног ревизора*

*ISA 701 (ревидиран), Саопштавање кључних ревизијских питања у извештају независног ревизора*

#### **Прилог**

(видети параграфе А5, А7, А10)

#### **Примери извештаја независног ревизора**

##### **Пример 1– Упоредни износи**

**За сврху овог илустративног примера извештаја ревизора, претпостављене су следеће околности:**

- Ревизија комплетног сета финансијских извештаја котираног ентитета припремљених на основу оквира фер презентације. У питању није ревизије групе (то јест, ISA 600 није применљив).

- Финансијске извештаје е руководство ентитета је припремило у складу са Међународним стандардима финансијског извештавања (IFRS) (оквир опште намене).

- Услови ревизијског ангажовања одражавају опис одговорности руководства за финансијске извештаје из ISA 210.

- Раније издати извештај ревизора о претходном периоду садржи квалификовано мишљење.

- Питање које узрокује модификацију није решено или отклоњено.

- Ефекти или могући ефекти тог питања на износе текућег периода су материјални и захтевају модификацију мишљења ревизора у вези са износима текућег периода.

- Релевантни етички захтеви који се односе на ревизију су етички захтеви који се односе на ревизије у датом правном систему.

- На основу прикупљених ревизијских доказа, ревизор је закључио да не постоји материјално значајна неизвесност у вези са догађајима или условима који могу да изазову значајну сумњу у вези са способношћу ентитета да настави са пословањем по начелу сталности у складу са ISA 570 (ревидиран).

- Од ревизора се не захтева, а он није донео другачију одлуку, да саопштава кључна ревизијска питања у складу са ISA 701.

- Ревизор није прибавио никакве остале информације које датирају пре датума извештаја ревизора.

- Лица која су одговорна за надгледање финансијских извештаја нису иста лица која су одговорна за припрему финансијских извештаја.

- Поред ревизије финансијских извештаја ревизор има и друге извештајне одговорности у складу са захтевима локалног закона.

#### **ИЗВЕШТАЈ НЕЗАВИСНОГ РЕВИЗОРА**

За акционаре компаније АБЦ [или други одговарајући адресат]

#### **Извештај о ревизији финансијских извештаја**

##### **Квалификовано мишљење**

Извршили смо ревизију финансијских извештаја АБЦ компаније (у наставку Компанија), који обухватају извештај о финансијској позицији на дан 31. децембар 20X1. године и извештај о укупном резултату, извештај о променама на капиталу и извештај о токовима готовине за годину која се завршава на тај дан, и напомене уз финансијске извештаје које укључују сумарни преглед значајних рачуноводствених политика.

По нашем мишљењу, осим за ефекте питања описаних у одељку *Основа за мишљење са резервом*, финансијски извештаји дају истинит и објективан приказ, по свим материјално значајним аспектима (или истинито и објективно приказују) финансијске позиције Компаније на дан 31. децембар 20X1. године и њене финансијске успешности и токова готовине за годину која се завршава на тај дан у складу са Међународним стандардима финансијског извештавања (IFRS).

##### **Основа за мишљење са резервом**

Као што је наведено у Напомени X у финансијским извештајима, није обрачуната амортизација у финансијским извештајима, што представља одступање од Међународних стандарда

финансијског извештавања (IFRS). Ово је последица одлуке коју је руководство донело на почетку претходне финансијске године и узроковало је изражавање мишљење с резервом о финансијским извештајима за ту годину. На основу праволинијског метода амортизације и примене годишњих стопа од 5% за објекте и 20% за опрему, губитак би требало да се увећа за xxx у 20X1 и xxx у 20X0, некретнине, постројења и опрема би требало да се умање за акумулирану амортизацију за xxx у 20X1 и xxx у 20X0, а акумулирани губитак би требало да се повећа за xxx у 20X1 и xxx у 20X0.

Ревизију смо извршили у складу са Међународним стандардима ревизије (ISA). Наше одговорности у складу са тим стандардима су детаљније описане у одељку извештаја који је насловљен *Одговорности ревизора за ревизију финансијских извештаја*. Ми смо независни у односу на Компанију у складу са етичким захтевима који су релевантни за нашу ревизију финансијских извештаја у (правни систем), и испунили смо наше друге етичке одговорности у складу са овим захтевима. Сматрамо да су ревизијски докази које смо прибавили довољни и адекватни да нам пруже основу за наше мишљење са резервом.

#### **Одговорност руководства и лица овлашћених за управљање за финансијске извештаје**

*[Извештавање у складу са ISA 700 (ревидиран) – видети Пример 1 у ISA 700 (ревидиран).]*

#### **Одговорност ревизора за ревизију финансијских извештаја**

*[Извештавање у складу са ISA 700 (ревидиран) – видети Пример 1 у ISA 700 (ревидиран).]*

#### **Извештај о другим законским и регулаторним захтевима**

*[Извештавање у складу са ISA 700 (ревидиран) – видети Пример 1 у ISA 700 (ревидиран).]*

*[Потпис у име ревизорске фирме, име и презиме ревизора, или обоје, у складу са захтевима правног система]*

*[Адреса ревизора]*

*[Датум]*

#### **Пример 2 – Упоредни износи**

**За сврху овог илустративног примера извештаја ревизора, претпостављене су следеће околности :**

- Ревизија комплетног сета финансијских извештаја котираног ентитета припремљених на основу оквира фер презентације. У питању није ревизије групе (то јест, ISA 600 није применљив).
- Финансијски извештаји е руководство ентитета је припремило у складу са Међународним стандардима финансијског извештавања (IFRS) (оквир опште намене).
- Услови ревизијског ангажовања одражавају опис одговорности руководства за финансијске извештаје из ISA 210.
- Раније издати извештај ревизора о претходном периоду садржи квалификовано мишљење.
- Питање које узрокује модификацију није решено или отклоњено.
- Ефекти или могући ефекти тог питања на износе текућег периода нису материјално значајни али захтевају модификацију мишљења ревизора због ефеката или могућих ефеката нерешеног питања на упоредивост износа текућег периода и упоредних износа.
- Релевантни етички захтеви који се односе на ревизију су етички захтеви који се односе на ревизије у датом правном систему
- На основу прикупљених ревизијских доказа, ревизор је закључио да не постоји материјално значајна неизвесност у вези са догађајима или условима који могу да изазову значајну сумњу у вези са способношћу ентитета да настави са пословањем по начелу сталности у складу са ISA 570 (ревидиран).
- Од ревизора се не захтева, а он није донео другачију одлуку, да саопштава кључна ревизијска питања у складу са ISA 701.
- Ревизор није прибавио никакве остале информације пре датума извештаја ревизора.
- Лица која су одговорна за надгледање финансијских извештаја нису иста лица која су одговорна за припрему финансијских извештаја.
- Поред ревизије финансијских извештаја ревизор има и друге извештајне одговорности у складу са захтевима локалног закона.

#### **ИЗВЕШТАЈ НЕЗАВИСНОГ РЕВИЗОРА**

За акционаре компаније АБЦ [или други одговарајући адресат]

#### **Извештај о ревизији финансијских извештаја**

##### **Квалификовано мишљење**

Извршили смо ревизију финансијских извештаја АБЦ компаније (у наставку Компанија), који обухватају извештај о финансијској позицији на дан 31. децембар 20X1. године и извештај о укупном резултату, извештај о променама на капиталу и извештај о токовима готовине за годину која се завршава на тај дан, и напомене уз финансијске извештаје које укључују сумарни преглед значајних рачуноводствених политика и друге објашњавајуће информације.

По нашем мишљењу, осим за ефекте питања описаних у одељку *Основа за квалификовано мишљење*, финансијски извештаји дају истинит и објективан приказ, по свим материјално значајним аспектима (или *истинито и објективно приказују*) финансијске позиције Компаније на дан 31. децембар 20X1. године и њене финансијске успешности и токова готовине за годину која се завршава на тај дан у складу са Међународним стандардима финансијског извештавања (IFRS).

#### **Основа за квалификовано мишљење**

Будући да смо именовани као ревизори Компаније током 20X0, нисмо били у могућности да присуствујемо попису залиха на почетку тог периода нити да се алтернативним начинима уверимо у количине залиха. Будући да почетна стања утичу на утврђивање резултата пословања, нисмо били у могућности да утврдимо да ли су можда неопходне корекције резултата пословања или почетног износа нераспоређене добити за 20X0. У складу са тим наше ревизијско мишљење о финансијским извештајима за период који је завршен на дан 31. децембар 20x0 је модификовано. Наше мишљење о финансијским извештајима за текући период је такође модификовано због могућих ефеката овог питања на упоредивост износа текућег периода и упоредних износа.

Ревизију смо извршили у складу са Међународним стандардима ревизије (ISA). Наше одговорности у складу са тим стандардима су детаљније описане у одељку извештаја који је насловљен *Одговорности ревизора за ревизију финансијских извештаја*. Ми смо независни у односу на Компанију у складу са етичким захтевима који су релевантни за нашу ревизију финансијских извештаја у (правни систем), и испунили смо наше друге етичке одговорности у складу са овим захтевима. Сматрамо да су ревизијски докази које смо прибавили довољни и адекватни да нам пруже основу за наше квалификовано мишљење.

#### **Одговорност руководства и лица овлашћених за управљање за финансијске извештаје**

[Извештавање у складу са ISA 700 (ревидиран) – видети Пример 1 у ISA 700 (ревидиран).]

#### **Одговорност ревизора за ревизију финансијских извештаја**

[Извештавање у складу са ISA 700 (ревидиран) – видети Пример 1 у ISA 700 (ревидиран).]

#### **Извештај о другим законским и регулаторним захтевима**

[Извештавање у складу са ISA 700 (ревидиран) – видети Пример 1 у ISA 700 (ревидиран).]

[Потпис у име ревизорске фирме, име и презиме ревизора, или обоје, у складу са захтевима правног система.]

[Адреса ревизора]

[Датум]

#### **Пример 3 – Упоредни износи**

**За сврху овог илустративног примера извештаја ревизора, претпостављене су следеће околности:**

- Ревизија комплетног сета финансијских извештаја котираног ентитета припремљених на основу оквира фер презентације. У питању није ревизије групе (то јест, ISA 600 није применљив).
- Финансијске извештаје руководство ентитета је припремило у складу са IFRS (оквир опште намене).
- Услови ревизијског ангажовања одражавају опис одговорности руководства за финансијске извештаје из ISA 210.
- Ревизор је закључио да је мишљење без модификација („чисто“) прикладно на основу прикупљених ревизијских доказа.
- Релевантни етички захтеви који се односе на ревизију су етички захтеви који се односе на ревизије у датом правном систему.
- На основу прикупљених ревизијских доказа, ревизор је закључио да не постоји материјално значајна неизвесност у вези са догађајима или условима који могу да изазову значајну сумњу у вези са способношћу ентитета да настави са пословањем по начелу сталности у складу са ISA 570 (ревидиран).
- Од ревизора се не захтева, а он није донео другачију одлуку, да саопштава кључна ревизијска питања у складу са ISA 701.
- Ревизор је прибавио све остале информације до датума извештаја ревизора и није идентификовао материјално значајне погрешне исказе у осталим информацијама.
- Приказани су упоредни износи из претходне године а ревизију финансијских извештаја за претходни период је извршио претходни ревизор.
- Закон или регулатива не забрањују ревизору да се позове на извештај претходног ревизора о упоредним износима, и ревизор је одлучио да то учини.
- Лица која су одговорна за надгледање финансијских извештаја нису иста лица која су одговорна за припрему финансијских извештаја.
- Поред ревизије финансијских извештаја ревизор има и друге извештајне одговорности у складу са захтевима локалног закона.

#### **ИЗВЕШТАЈ НЕЗАВИСНОГ РЕВИЗОРА**

За акционаре компаније АБЦ [или други одговарајући адресат]

#### **Извештај о ревизији финансијских извештаја**

Мишљење

Извршили смо ревизију финансијских извештаја АБЦ компаније (у наставку Компанија), који обухватају извештај о финансијској позицији на дан 31. децембар 20X1. године и извештај о укупном резултату, извештај о променама на капиталу и извештај о токовима готовине за годину која се завршава на тај дан, и напомене уз финансијске извештаје које укључују сумарни преглед значајних рачуноводствених политика.

По нашем мишљењу, финансијски извештаји дају истинит и објективан приказ, по свим материјално значајним аспектима (или *истинито и објективно приказују*) финансијске позиције Компаније на дан 31. децембар 20X1. године и њене финансијске успешности и токова готовине за годину која се завршава на тај дан у складу са Међународним стандардима финансијског извештавања (IFRS).

Основа за мишљење

Ревизију смо извршили у складу са Међународним стандардима ревизије (ISA). Наше одговорности у складу са тим стандардима су детаљније описане у одељку извештаја који је насловљен *Одговорности ревизора за ревизију финансијских извештаја*. Ми смо независни у односу на Компанију у складу са етичким захтевима који су релевантни за нашу ревизију финансијских извештаја у (правни систем), и испунили смо наше друге етичке одговорности у складу са овим захтевима. Сматрамо да су ревизијски докази које смо прибавили довољни и адекватни да нам пруже основу за наше мишљење.

*Остала питања*

Ревизију финансијских извештаја Компаније за годину која се завршила на дан 31. децембар 20x0 је извршио претходни ревизор који је изразио немодификовано мишљење о тим извештајима на дан 31. март 20X1.

**Остале информације (или други наслов, по потреби, као што је „Информације које се не односе на финансијске извештаје и извештај ревизора о њима“)**

*[Извештавање у складу са захтевима који се тичу извештавања из стандарда ISA 720 (ревидиран) – видети Пример 1 у Прилогу 2 стандарда ISA 720 (ревидиран).]*

**Одговорност руководства и лица овлашћених за управљање за финансијске извештаје**

*[Извештавање у складу са ISA 700 (ревидиран) – видети Пример 1 у ISA 700 (ревидиран).]*  
Одговорност ревизора за ревизију финансијских извештаја

*[Извештавање у складу са ISA 700 (ревидиран) – видети Пример 1 у ISA 700 (ревидиран).]*  
Извештај о другим законским и регулаторним захтевима

*[(Извештавање у складу са ISA 700 (ревидиран) – видети Пример 1 у ISA 700 (ревидиран).]*

*[Потпис у име ревизорске фирме, име и презиме ревизора, или обоје, у складу са захтевима правног система.]*

*[Адреса ревизора]*

*[Датум]*

*[Адреса ревизора]*

**Пример 4 – Упоредни финансијски извештаји**

**За сврху овог илустративног примера извештаја ревизора, претпостављене су следеће околности:**

- Ревизија комплетног сета финансијских извештаја котираног ентитета припремљеног на основу оквира фер презентације. У питању није ревизија групе (то јест, ISA 600 није применљив).

- Финансијски извештаји које је руководство ентитета припремило у складу са IFRS (оквир опште намене).

- Услови ревизијског ангажовања одражавају опис одговорности руководства за финансијске извештаје из ISA 210.

- Од ревизора се захтева да у вези са ревизијом текуће године извести о финансијским извештајима за текући период и о финансијским извештајима за претходни период.

- Раније издати извештај ревизора о претходном периоду садржи квалификовано мишљење.

- Питање које узрокује модификацију није решено или отклоњено.

- Ефекти или могући ефекти тог питања на износе текућег периода су материјални и за финансијске извештаје за текући и претходни период и захтевају модификацију мишљења ревизора.

- Релевантни етички захтеви који се односе на ревизију су етички захтеви који се односе на ревизије у датом правном систему.

- На основу прикупљених ревизијских доказа, ревизор је закључио да не постоји материјално значајна неизвесност у вези са догађајима или условима који могу да изазову значајну сумњу у вези са способношћу ентитета да настави са пословањем по начелу сталности у складу са ISA 570 (ревидиран).

• Од ревизора се не захтева, а он није донео другачију одлуку, да саопштава кључна ревизијска питања у складу са ISA 701.

• Ревизор није прибавио никакве друге информације пре датума извештаја ревизора.

• Лица која су одговорна за надгледање финансијских извештаја нису иста лица која су одговорна за припрему финансијских извештаја.

• Поред ревизије финансијских извештаја ревизор има и друге извештајне одговорности у складу са захтевима локалног закона.

#### **ИЗВЕШТАЈ НЕЗАВИСНОГ РЕВИЗОРА**

За акционаре компаније АБЦ [или други одговарајући адресат]

#### **Извештај о ревизији финансијских извештаја Квалификовано мишљење**

Извршили смо ревизију финансијских извештаја АБЦ компаније (у наставку Компанија), који обухватају извештај о финансијској позицији на дан 31. децембар 20X1. године и извештај о укупном резултату, извештај о променама на капиталу и извештај о токовима готовине за годину која се завршава на тај дан, и напомене уз финансијске извештаје које укључују сумарни преглед значајних рачуноводствених политика.

По нашем мишљењу, осим за ефекте питања описаних у одељку *Основа за квалификовано мишљење*, финансијски извештаји дају истинит и објективан приказ, по свим материјално значајним аспектима (или *истинито и објективно приказују*) финансијске позиције Компаније на дан 31. децембар 20X1. године и њене финансијске успешности и токова готовине за годину која се завршава на тај дан у складу са Међународним стандардима финансијског извештавања (IFRS).

#### **Основа за квалификовано мишљење**

Као што је наведено у Напомени X у финансијским извештајима, није обрачуната амортизација у финансијским извештајима, што представља одступање од Међународних стандарда финансијског извештавања (IFRS). На основу праволинијског метода амортизације и примене годишњих стопа од 5% за објекте и 20% за опрему, губитак би требало да се увећа за xxx у 20X1 и xxx у 20X0, некретнине, постројења и опрема би требало да се умање за акумулирану амортизацију за xxx у 20X1 и xxx у 20X0, а акумулирани губитак би требало да се повећа за xxx у 20X1 и xxx у 20X0.

Ревизију смо извршили у складу са Међународним стандардима ревизије (ISA). Наше одговорности у складу са тим стандардима су детаљније описане у одељку извештаја који је насловљен *Одговорности ревизора за ревизију финансијских извештаја*. Ми смо независни у односу на Компанију у складу са етичким захтевима који су релевантни за нашу ревизију финансијских извештаја у (правни систем), и испунили смо наше друге етичке одговорности у складу са овим захтевима. Сматрамо да су ревизијски докази које смо прибавили довољни и адекватни да нам пруже основу за наше квалификовано мишљење.

#### **Одговорност руководства и лица овлашћених за управљање за финансијске извештаје**

[Извештавање у складу са ISA 700 (ревидиран) – видети Пример 1 у ISA 700 (ревидиран).]

#### **Одговорност ревизора за ревизију финансијских извештаја**

[Извештавање у складу са ISA 700 (ревидиран) – видети Пример 1 у ISA 700 (ревидиран).]

#### **Извештај о другим законским и регулаторним захтевима**

[Извештавање у складу са ISA 700 (ревидиран) – видети Пример 1 у ISA 700 (ревидиран).]

[Потпис у име ревизорске фирме, име и презиме ревизора, или обоје, у складу са захтевима правног система.]

[Адреса ревизора]

[Датум]

-----  
ISA 600, Специјална разматрања – Ревизија финансијских извештаја групе (Укључујући рад ревизора компоненте)

ISA 210, Договарање услова ревизијског ангажовања.

ISA 570 (ревидиран), Начело сталности

Поднаслов „Извештај о финансијским извештајима“ није потребан уколико не постоји други поднаслов, у овом случају „Извештај о другим законским и регулаторним захтевима.“

Термини руководство и лица овлашћена за управљање који се користе у примерима извештаја ревизора ће можда морати да се замене другим термином који је одговарајући у контексту правног оквира у одређеном правном систему

ISA 700 (ревидиран), Формирање мишљења и извештавање о финансијским извештајима  
Поднаслов „Извештај о финансијским извештајима“ није потребан уколико не постоји други поднаслов, у овом случају „Извештај о другим законским и регулаторним захтевима.“

Или други термин који је одговарајући у контексту правног оквира у одређеном правном систему.

*Поднослов „Извештај о финансијским извештајима“ није потребан уколико не постоји други поднаслов, у овом случају „Извештај о другим законским и регулаторним захтевима.*

*ISA 720 (ревидиран), Одговорности ревизора у вези са осталим информацијама Или други термин који је одговарајући у контексту правног оквира у одређеном правном систему.*

*Поднослов „Извештај о финансијским извештајима“ није потребан уколико не постоји други поднаслов, у овом случају „Извештај о другим законским и регулаторним захтевима.*

*Или други термин који је одговарајући у контексту правног оквира у одређеном правном систему.*

**МЕЂУНАРОДНИ СТАНДАРД РЕВИЗИЈЕ 720  
(ревидиран)  
ОДГОВОРНОСТИ РЕВИЗОРА  
У ВЕЗИ СА ОСТАЛИМ ИНФОРМАЦИЈАМА**

(Стандард важи за ревизије финансијских извештаје  
за периоде који се завршавају 15. децембра 2009. године, или касније)

**САДРЖАЈ**

Параграф

**Увод**

Делокруг овог ISA 1–9

Датум ступања на снагу 10

**Циљ 11**

**Дефиниције 12**

**Захтеви**

Прикупљање осталих информација 13

Читање и разматрање осталих информација 14–15

Одговор када изгледа да постоји материјално значајна  
недоследност или да су остале информације  
материјално погрешно исказане 16

Одговор када ревизор закључи да постоји  
материјално погрешан исказ у осталим информацијама 17–19

Одговор када постоје материјално погрешни искази  
у финансијским извештајима или када ревизорово  
разумевање ентитета и његовог окружења треба  
да се ажурира 20

Извештавање 21–24

Документација 25

**Примена и остала објашњења**

Дефиниције A1–A10

Прикупљање осталих информација A11–A22

Читање и разматрање осталих информација A23–A38

Одговор када изгледа да постоји материјално значајна  
недоследност или да су остале информације  
материјално погрешно исказане A39–A43

Одговор када ревизор закључи да постоји  
материјално погрешан исказ у осталим  
информацијама A44–A50

Одговор када постоје материјално погрешни искази  
у финансијским извештајима или када ревизорово  
разумевање ентитета и његовог окружења  
треба да се ажурира A51

Извештавање A59–A59

Прилог 1: Примери износа или осталих ставки које могу да буду укључене у остале  
информације

## Прилог 2: Примери извештаја ревизора који се односе на остале информације

Међународни стандард ревизије (ISA) 720 (ревидиран), *Одговорности ревизора у вези са осталим информацијама* треба тумачити у складу са ISA 200, *Општи циљеви независног ревизора и спровођење ревизије у складу са Међународним стандардима ревизије*.

### Увод

#### Делокруг овог ISA

1. Овај стандард ревизије (ISA) се бави одговорностима ревизора у вези са осталим информацијама, било да су у питању финансијске или нефинансијске информације (различите од финансијских извештаја или извештаја ревизора о њима), које су укључене у годишњи извештај ентитета. Годишњи извештај ентитета може да буде појединачни документ или комбинација докумената који имају исту сврху.

2. Овај стандард је писан у контексту ревизије финансијских извештаја од стране независног ревизора. У складу са тим, циљеви ревизора у овом стандарду треба да се посматрају у контексту општих циљева ревизора као што је наведено у параграфу 11 стандарда ISA 200. Захтеви у Међународним стандардима ревизије су тако осмишљени да омогуће ревизору да оствари циљеве који су назначени у стандардима, а самим тим и опште циљеве ревизора. Мишљење ревизора о финансијским извештајима не обухвата остале информације, нити овај стандард захтева од ревизора да прикупља друге ревизијске доказе осим оних који се захтевају ради формирања мишљења о финансијским извештајима.

3. Овај ISA захтева да ревизор прочита и размотри остале информације, зато што остале информације које су материјално недоследне финансијским извештајима или сазнањима ревизора прикупљеним током ревизије могу указивати на то да постоје материјално значајни погрешни искази у финансијским извештајима или у осталим информацијама, од којих сваки може да наруши кредибилитет финансијских извештаја и извештаја ревизора о њима. Такви материјално значајни погрешни искази могу такође неприкладно утицати на економске одлуке корисника за које се припрема извештај ревизора.

4. Овај ISA такође може да помогне ревизору у постизању усклађености са релевантним етичким захтевима који захтевају од ревизора да не буде свесно повезан са информацијом за коју ревизор сматра да садржи суштински нетачну или обмањујућу изјаву, неодговорно изречене изјаве или информације, или ако изоставља или прикрива информације за које се захтева да буду садржане, и где такво изостављање или прикривање може да буде обмањујуће.

5. Остале информације могу укључивати износе или друге ставке које треба да буду исте као, да сумирају или да пруже више детаља о износима и другим ставкама у финансијским извештајима, и осталим износима другим ставкама предмета о којима је ревизор стекао знање током ревизије. Остале информације могу да обухватају и остала питања.

6. Одговорности ревизора у вези са осталим информацијама (које нису обухваћене применљивим одговорностима које се тичу извештавања) примењују се без обзира на то да ли је ревизор прибавио остале информације пре или после датума извештаја ревизора.

7. Овај стандард се не примењује на:

- (а) Прелиминарна објављивања финансијских информација; или
- (б) Документе са јавним понудама хартија од вредности укључујући проспекте.

8. Одговорности ревизора у складу са овим ISA не обухватају ангажовање на пружању уверавања за остале информације нити намећу обавезу ревизору да стиче уверавање о осталим информацијама.

9. Закони или регулатива могу да наметну додатне обавезе ревизору у вези са осталим информацијама које нису у делокругу овог ISA стандарда.

#### Датум ступања на снагу

10. Овај ISA важи за ревизије финансијских извештаја за периоде који се завршавају 15. децембра 2016. или касније.

#### Циљеви

11. Циљеви ревизора, након што је прочитао остале информације, су:

(а) Да размотри да ли постоје материјално значајне недоследности између осталих информација и финансијских извештаја;

(б) Да размотри да ли постоје материјално значајне недоследности између осталих информација и сазнања до којих је ревизор дошао током ревизије;

(ц) Да на адекватан начин одговори када ревизор одреди да изгледа да постоје такве материјално значајне недоследности или када ревизор на други начин постане свестан да изгледа да су остале информације материјално погрешно исказане; и

(д) Да извештава у складу са овим ISA.

#### **Дефиниције**

12. За потребе Међународних стандарда ревизије наведени појмови имају следеће значење:

(а) Годишњи извештај – Документ, или комбинација докумената, припремљен обично на годишњем нивоу од стране руководства или лица овлашћених за управљање у складу са законом, регулативом или обичајима, чија је сврха је да власницима (или сличним заинтересованим странама) обезбеди информације о пословању ентитета и финансијским резултатима и финансијској позицији овог ентитета као што је наведено у финансијским извештајима. Годишњи извештај обухвата или прати финансијске извештаје и извештај ревизора о њима, и обично садржи информације о активностима ентитета, његовим будућим изгледима, ризицима и неизвесностима, извештај тела које управља ентитетом као и извештаје о питањима која се тичу управљања. (видети параграфе: А1–А5)

(б) Погрешно исказивање осталих информација – Погрешно исказивање осталих информација се јавља када су остале информације погрешно исказане или на други начин обмањујуће (укључујући и то ако се изостављају или прикривају информације које су неопходне за адекватно разумевање питања обелодањених у осталим информацијама). (видети параграфе А6–А7)

(ц) Остале информације – финансијске или нефинансијске информације (изузев финансијских извештаја и ревизијских извештаја који се односе на њих) које су укључене у годишњи извештај ентитета. (видети параграфе А6–А7)

#### **Захтеви**

##### **Прикупљање осталих информација**

13. Ревизор треба да: (видети параграфе А11–А22)

(а) одреди, кроз дискусију са руководством, који документ(и) чини(е) годишњи извештај и када и на који начин ентитет планира њихово објављивање;

(б) направи одговарајући договор са руководством како би благовремено и, ако је могуће пре датума извештаја ревизора, прибавио финалну верзију докумен(а)та који чине годишњи извештај; и

(ц) када ће неки или сви документи из тачке (а) постати доступни ревизору тек након датума извештаја ревизора, да захтева од руководства писану изјаву да ће коначна верзија докумената бити стављена на располагање ревизору чим буде готова, а пре него што је ентитет објави, тако да ревизор може да заврши поступке који се захтевају овим ISA. (видети параграф А22)

##### **Читање и разматрање осталих информација**

14. Ревизор треба да прочита остале информације и да притом: (видети параграфе А23–А24):

(а) Размотри да ли постоји материјално значајна недоследност између осталих информација и финансијских извештаја. Као темељ овог разматрања, ревизор треба да, у циљу процене њихове доследности, упореди одабране износе или друге ставке осталих информација (које треба да буду исте, да сумирају или да пруже више детаља о износима и другим ставкама у финансијским извештајима) са другим износима или осталим ставкама у финансијским извештајима; и (видети параграф А25–А29)

(б) Размотри да ли постоји материјално значајна недоследност између осталих информација и знања ревизора стеченог током ревизије, у контексту прикупљених ревизијских доказа и донетих закључака. (видети параграфе А30–А36)

15. Током читања осталих информација у складу са параграфом 14, ревизор треба да поступа обазриво пазећи на индикације да су остале информације које нису у вези са финансијским извештајима или сазнања ревизора стечена током ревизије материјално погрешна. (видети параграфе А24, А37–А38).

##### **Одговор када изгледа да постоји материјално значајна недоследност или да су остале информације материјално погрешно исказане**

16. Ако ревизор идентификује могућност постојања материјалне недоследности (или постане свестан да изгледа да су остале информације материјално погрешно исказане), ревизор треба да дискутује о том питању са руководством и ако је неопходно спроведе друге поступке да би дошао до закључка да ли: (видети параграфе А39–А43)

(а) Постоји материјално погрешно исказивање осталих информација;



- (б) Постоји материјално погрешно исказивање у финансијским извештајима;
- (ц) Ревизорово разумевање ентитета и његовог окружења треба да буде ажурирано.

**Одговор када ревизор закључи да постоји материјално погрешан исказ у осталим информацијама**

17. Ако ревизор закључи да постоји материјално погрешан исказ у осталим информацијама, ревизор треба да тражи од руководства да изврши корекцију осталих информација. Ако руководство:

- (а) Пристане да изврши корекцију, ревизор треба да утврди да је корекција извршена; или
- (б) Одбије да изврши корекцију, ревизор треба да о том питању обавести лица овлашћена за управљање и захтева да се изврши корекција.

18. Ако ревизор закључи да постоји материјално погрешан исказ у осталим информацијама које су прикупљене до датума извештаја ревизора, и да остале информације нису нису кориговане након комуникације са лицима овлашћеним за управљање, ревизор треба да предузме одговарајуће кораке, укључујући: (видети параграф А44)

- (а) Разматрање импликација на извештај ревизора и комуникација са лицима овлашћеним за управљање о томе како ревизор планира да одговори на материјално погрешне исказе у извештају ревизора (видети параграф 22(e)(ii)), или (видети параграф А45)
- (б) Повлачење из ангажовања, када је повлачење могуће у складу са применљивим законима и регулативом. (видети параграф А46–А47)

19. Ако ревизор закључи да постоји материјално погрешан исказ у осталим информацијама које су прикупљене до датума извештаја ревизора, ревизор треба да: (видети параграф А48)

- (а) Ако је извршена корекција, изведе поступке који су неопходни у датим околностима; или (видети параграф А48)
- (б) Ако остале информације нису кориговане после комуникације са лицима овлашћеним за управљање, предузме одговарајуће мере у складу са законским правима и обавезама ревизора, како би се на одговарајући начин скренула пажња корисницима за које се припрема извештај ревизора на некориговане материјално погрешне исказе. (видети параграф А49–А50)

**Одговор када постоје материјално погрешни искази у финансијским извештајима или када ревизорово разумевање ентитета и његовог окружења треба да се ажурира**

20. Ако, као резултат извођења поступака из параграфа 14–15, ревизор закључи да постоји материјално погрешан исказ у финансијским извештајима или да ревизорово разумевање ентитета и његовог окружења треба да се ажурира, ревизор треба да одговори на прикладан начин у складу са осталим ISA стандардима. (видети параграф А51)

**Извештавање**

21. Извештај ревизора треба да садржи посебан одељак под насловом „Остале информације“, или другим одговарајућим насловом, када, на датум извештаја ревизора:

- (а) За ревизију финансијских извештаја котираног ентитета, ревизор је прибавио, или очекује да ће да прибави, остале информације; или
- (б) За ревизију финансијских извештаја ентитета који није котиран на берзи, ревизор је прибавио неке или све остале информације. (видети параграф А52)

22. Када се захтева да извештај ревизора укључује и одељак Остале информације у складу са параграфом 21, овај одељак треба да укључује: (видети параграф А53)

- (а) Изјаву да је руководство одговорно за остале информације;
- (б) Идентификацију:
  - (i) Осталих информација, ако постоје, које је ревизор прикупио пре датума извештаја ревизора; и
  - (ii) За ревизију финансијских извештаја котираног ентитета, осталих информација, ако постоје, које се очекује да ће ревизор да их прикупи после датума извештаја ревизора;
- (ц) Изјаву да се мишљење ревизора не односи на остале информације и да, у складу са тим, ревизор не изражава (или да неће изразити) ревизијско мишљење или било који облик закључка којим се пружа уверавање;

(д) Опис одговорности ревизора које се односе на читање, разматрање и извештавање осталих информација у складу са захтевима овог ISA; и

(е) Када су остале информације прибављене до датума извештаја ревизора:

(i) Изјаву да ревизор нема ништа да унесе у извештај; или

(ii) Ако је ревизор закључио да постоји некориговано материјално погрешно исказивање осталих информација, изјаву у којој је описано то некориговано материјално погрешно исказивање осталих информација.

23. Када ревизор изражава квалификовано мишљење или негативно мишљење у складу са ISA 705 (ревидиран), ревизор треба да размотри последице питања која је довело до модификације мишљења за изјаву која се захтева параграфом 22(е). (видети параграф А54–А58)

*Извештавање прописано законом или регулативом*

24. Ако се од ревизора захтева законом или регулативом одређеног правног система да упућује на остале информације у извештају ревизора, користећи посебан распоред или формулацију текста, извештај ревизора ће да садржи и референцу на Међународне стандарде ревизије само ако извештај ревизора обухвата, у најмању руку: (видети параграф А59)

(а) Идентификацију осталих информација прикупљених од стране ревизора пре датума извештаја ревизора;

(б) Опис одговорности ревизора у погледу осталих информација; и

(ц) Експлицитну изјаву која се бави исходом рада ревизора у ове сврхе.

#### **Документација**

25. Приликом испуњавања захтева из ISA 230 који се односе на овај стандард, ревизор треба да у ревизијску документацију укључи следеће:

(а) Документацију поступака спроведених у складу са овим стандардом; и

(б) Финалну верзију осталих информација над којима је ревизор извршио рад који се захтева овим стандардом.

\* \* \*

#### **Примена и остала објашњења**

##### **Дефиниције**

*Годишњи извештај* (видети параграф 12(а))

А1. Законом, регулативом или обичајима може да буде дефинисан садржај годишњег извештаја и назив који би требало да носи, за ентитете у одређеном правном систему; међутим, садржај и назив могу да се разликују унутар правног система, и од система до система.

А2. Годишњи извештај се обично припрема на годишњем нивоу. Међутим, када се финансијски извештаји над којима се врши ревизија припремају за период краћи или дужи од годину дана, годишњи извештај може да покрива исти период као и финансијски извештаји.

А3. У неким случајевима, годишњи извештај ентитета може бити један документ и да буде под називом „годишњи извештај” или неким другим називом. У другим случајевима, закон, регулатива или обичаји могу захтевати да ентитет подноси власнику (или сличним заинтересованим странама) информације о пословању ентитета и финансијским резултатима и финансијском положају ентитета као што је наведено у финансијским извештајима (то јест, годишњи извештај) путем појединачног документа, или путем два или више одвојених докумената који заједно служе истој сврси. На пример, у зависности од закона, регулативе или обичаја у неком правном систему, један или више следећих докумената могу бити део годишњег извештаја:

- Извештај руководства, коментар руководства или оперативни и финансијски преглед, или слични извештаји направљени од стране лица овлашћених за управљање (на пример, извештај директора).

- Извештај председника управног тела.

- Извештај о корпоративном управљању.

- Извештаји о интерној контроли и процени ризика.

А4. Годишњи извештај може да се стави на располагање корисницима у штампаном или електронском облику, укључујући и сајт тог ентитета. Документ (или комбинација докумената) може да задовољи дефиницију годишњег извештаја, без обзира на начин на који се ставља на располагање корисницима.

A5. Годишњи извештај се разликује по природи, намени и садржају од других извештаја, као што је извештај припремљен у складу са потребама за информацијама одређене групе заинтересованих страна или извештај припремљен у складу са специфичним регулаторним циљем извештавања (чак и када такав извештај треба да буде доступан јавности). Примери извештаја који, када се издају као самостални документи, обично нису део скупа докумената који чине годишњи извештај (што је одређено законом, регулативом или обичајима), и који, као поседица тога нису остале информације којима се бави овај стандард, укључују:

- Засебни извештаји који су дефинисани регулативом или се односе на одређену привредну грану (на пример, извештаји о адекватности капитала), какви се припремају у секторима банкарства, осигурања и пензионих фондова.

- Извештаји о корпоративној друштвеној одговорности.
- Извештаји о одрживости.
- Извештаји о равноправности и једнаким условима запошљавања.
- Извештаји о одговорности произвођача.
- Извештаји о праксама запошљавања и условима на раду.
- Извештаји о људским правима.

*Погрешно исказивање осталих информација* (видети параграф 12(б))

A6. Када је одређено питање обелодањено у осталим информацијама, у осталим информацијама могу да буду изостављене или прикривене информације које су неопходне за исправно разумевање питања. На пример, ако се остале информације односе на питања кључних индикатора перформанси које користи руководство, онда изостављање кључних индикатора перформанси које користи руководство може да укаже на то да су остале информације обманујуће.

A7. Дискусија о концепту материјалности може да буде укључена унутар оквира који је применљив на остале информације и, ако је тако, такав оквир може да буде референтни оквир за ревизора приликом просуђивања о материјалности у складу са овим стандардом. У многим случајевима, међутим, не постоји применљиви оквир који садржи дискусију о концепту материјалности и његовој примени на остале информације. У таквим околностима, следеће карактеристике пружају ревизору референтни оквир за одређивање да ли је погрешно исказивање осталих информација материјално значајно:

- Материјалност се разматра у контексту заједничких потреба за информацијама корисника као групе. Сматра се да су корисници осталих информација исти као корисници финансијских извештаја пошто од тих корисника може да се очекује да прочитају остале информације како би се упознали са контекстом уз финансијске извештаје.

- Приликом просуђивања о материјалности узимају се у обзир специфичне околности погрешних исказа, при чему се разматра да ли ће корисници бити под утицајем ефекта некоригованог материјално погрешног исказа. Неће сви погрешни искази утицати на економске одлуке корисника. Просуђивања о материјалности обухватају квалитативна и квантитативна разматрања. Сходно томе, приликом таквог просуђивања мора да се узме у обзир природа или величина ставки на које се односе остале информације у контексту годишњег извештаја ентитета.

*Остале информације* (видети параграф 12(ц))

A8. Прилог 1 садржи примере износа или других ставки које могу да буду укључене у остале информације.

A9. У неким случајевима, применљиви оквир финансијског извештавања може да захтева специфична обелодањивања али и да дозвољава да се налазе ван финансијских извештаја. Пошто се таква обелодањивања захтевају применљивим оквиром финансијског извештавања, она представљају део финансијских извештаја. Према томе, ова обелодањивања нису остале информације за потребе овог стандарда.

A10. Извештај сачињен по XBRL стандарду (eXtensible Business Reporting Language) не представља остале информације у складу са дефиницијом из овог стандарда.

**Прикупљање осталих информација** (видети параграф 13)

A11. Одређивање од којих докумената се састоји годишњи извештај је често јасно на основу закона, регулативе или обичаја. У великом броју случајева, уобичајено је да руководство или лица овлашћена за управљање издају пакет докумената који заједно сачињавају годишњи извештај, или су се обавезали да то раде. У појединим случајевима, међутим, није сасвим јасно од којих докумената се састоји годишњи извештај. У таквим случајевима, време издавања и сврха

докумената (и коме су намењени) су питања која могу да буду релевантна за ревизора када одређује од којих докумената се састоји годишњи извештај.

A12. Када се годишњи извештај преводи на друге језике у складу са законом или регулативом (што може да буде случај када у правном систему има више него један службени језик), или када се више „годишњих извештаја“ припрема под различитим законима (на пример, када је ентитет котиран на берзи у више од једног правног система), треба да се размотри да ли један, или више од једног од „годишњих извештаја“ чине део осталих информација. Локални закон или регулатива могу да садрже више смерница у том погледу.

A13. Руководство или лица овлашћена за управљање, одговорни су за припрему финансијских извештаја. Ревизор може да комуницира са руководством или лицима овлашћеним за управљање о:

- Очекивањима ревизора у вези са благовременим прибављањем финалне верзије годишњег извештаја (укључујући и комбинацију докумената који заједно чине годишњи извештај) пре датума извештаја ревизора, тако да ревизор може да заврши поступке захтеване овим стандардом пре датума извештаја ревизора, или ако то није могуће, онда чим је изводљиво и у сваком случају пре него што је ентитет објавио те информације.

- Могућим импликацијама када се остале информације прибаве након датума извештаја ревизора.

A14. Комуникација која је поменута у параграфу А13 може бити нарочито прикладна, на пример,

- У првом ревизијском ангажовању.
- Када је дошло до промене руководства или лица овлашћених за управљање.
- Када се очекује да ће остале информације бити прибављене након датума извештаја ревизора.

A15. Тамо где лица овлашћена за управљање треба да одобре остале информације пре њиховог објављивања од стране ентитета, коначна верзија тих осталих информација је она која је одобрена од стране лица овлашћених за управљање.

A16. У неким случајевима, годишњи извештај тог ентитета може бити један документ који се издаје, у складу са законом или регулативом, или праксом извештавања ентитета, убрзо након периода финансијског извештавања ентитета тако да је на располагању ревизору пре датума извештаја ревизора. У другим случајевима, издавање таквог документа можда неће бити обавезно до каснијег датума, или када то ентитет одлучи. Такође могу постојати околности када је годишњи извештај ентитета комбинација докумената, при чему сваки од њих мора да испуњава различите захтеве или праксе извештавања ентитета у односу на време њиховог издавања.

A17. Могу постојати околности када, на дан извештаја ревизора, ентитет разматра израду документа који може да буде у саставу годишњег извештаја ентитета (на пример, добровољни извештај заинтересованим странама), али руководство није у стању да потврди ревизору сврху или време издавања таквог документа. Ако ревизор није у могућности да утврди сврху или време издавања таквог документа, документ се не сматра за остале информације за сврхе овог ISA.

A18. Благовремено прибављање осталих информација пре датума извештаја ревизора омогућава да се изврше сва неопходна ревидирања финансијских извештаја, извештаја ревизора, или осталих информације пре њиховог издавања. Писмо о ангажовању на ревизији може да се позива на споразум са руководством да се на располагање ревизору благовремено ставе остале информације, а ако је могуће пре датума извештаја ревизора.

A19. Када се остале информације стављају на располагање корисницима само преко Интернет сајта ентитета, верзија осталих информација која је добијена од ентитета, а не директно са сајта ентитета, представља релевантан документ на којем ревизор треба да обавља поступке процедуре у складу са овим стандардом. Ревизор нема никакву одговорност по овом ISA стандарду да тражи остале информације, укључујући остале информације које могу бити на сајту тог ентитета, нити да врши било какве поступке који треба да потврде да су остале информације на одговарајући начин приказане на сајту тог ентитета или да су на други начин адекватно пренете или приказане електронским путем.

A20. Ревизора ништа не спречава да датира или изда извештај ревизора ако ревизор није прибавио неке или све остале информације.

A21. Када се остале информације прибаве након датума извештаја ревизора, од ревизора се не захтева да ажурира поступке спроведене у складу са параграфима 6 и 7 стандарда ISA 560.

A22. ISA 580 успоставља захтеве и даје смернице о коришћењу писаних изјава. Писана изјава чије тражење се захтева у параграфу 13 (ц) у вези са осталим информацијама које ће бити доступне након датума извештаја ревизора има за дил да подржи способност ревизора да заврши поступке које захтева овај стандард у вези са таквим информацијама. Поред тога, ревизор може сматрати да је корисно да тражи друге писане изјаве, на пример:

- Да је руководство обавестило ревизора о свим документима које очекује да ће издати, а који могу да садрже остале информације;
- Да су финансијски извештаји и све остале информације прибављене од стране ревизора пре датума извештаја ревизора усаглашени једни са другима, као и да остале информације не садрже никакве материјално погрешне исказе; и
- У вези са осталим информацијама које нису прибављене од стране ревизора пре датума извештаја ревизора, да руководство намерава да припреми и изда такве остале информације и очекивани рок издавања.

**Читање и разматрање осталих информација** (видети параграфе 14–15)

A23. Стандардом ISA 200 захтева се од ревизора да планира и спроведе ревизију примењујући професионално просуђивање. Примена професионалног просуђивања приликом читања и разматрања осталих информација обухвата, на пример, признавање да је руководство превише оптимистично у погледу успеха својих планова, као и обраћање пажње на оне информације које можда нису доследне са:

- (а) Финансијским извештајима; или
- (б) Сазнањима ревизора стеченим током ревизије.

A24. У складу са Стандардом ISA 220 захтева се од партнера у ангажовању да преузме одговорност за управљање, надзор и перформансе ангажовања на ревизији у складу са професионалним стандардима и применљивим законским и регулаторним захтевима. У контексту овог стандарда, фактори који треба да се узму у обзир приликом одређивања чланова тима који ради на ангажовању да би били испуњени захтеви из параграфа 14–15, укључују:

- Релативно искуство чланова тима који ради на ангажовању.
- Да ли чланови тима који ради на ангажовању и којима ће бити додељени задаци имају релевантна знања стечена вршењем ревизије да би могли да идентификују недоследности између осталих информација и тог знања.
- Степен просуђивања укључен у испуњавање захтева из става 14–15. На пример, спровођење поступака у циљу процене доследности износа у осталим информацијама који би требало да буду исти као износи у финансијским извештајима могу да врше мање искусни чланови тима који ради на ангажовању.
- Да ли је, када се врши ревизија групе, неопходно да се поставе питања ревизору компоненте у вези са осталим информацијама које се односе на ту компоненту.

*Разматрање да ли постоје материјалне недоследности између осталих информација и финансијских извештаја* (видети параграф 14(а))

A25. Остале информације могу укључивати износе или друге ставке које треба да буду исте, да сумирају или да пруже више детаља о износима и другим ставкама у финансијским извештајима. Примери таквих износа или других ставки могу укључивати:

- Табеле, дијаграме или графиконе који садрже делове финансијских извештаја.
- Обелодањивања која пружају више детаља о салду или рачуну приказаном у финансијским извештајима, као на пример „Приход за 20X1 састоји се од XXX милиона од производа X и YYY милиона од производа Y.”
- Описе финансијских резултата, као што су „Укупни трошкови истраживања и развоја за 20X1 су били XXX.”

A26. Приликом процене доследности одабраних износа или других ставки у осталим информацијама са финансијским извештајима, од ревизора се не захтева да прави поређење свих износа или других ставки из осталих информација које треба да буду исте, да сумирају или да пруже више детаља о износима и другим ставкама у финансијским извештајима, са таквим износима или другим ставкама у финансијским извештајима.

A27. Одабир износа или других ставки за поређење је предмет професионалног просуђивања. Фактори који су релевантни за ово просуђивање су:

- Значај износа или других ставки у контексту у којем су презентоване, што може утицати на значај који ће корисници придати том износу или другој ставки (на пример, кључни коефицијент или износ).

- Ако је квантитативна, релативна величина износа у поређењу са рачунима или ставкама у финансијским извештајима или другим информацијама на које се односе.

- Осетљивост одређеног износа или друге ставке у осталим информацијама, на пример, плаћања члановима највишег руководства на основу акција.

A28. Одређивање природе и обима поступака за испуњавање захтева из параграфа 14 (а) је предмет професионалног просуђивања, при чему се признаје да одговорности ревизора у складу са овим стандардом не представљају ангажовање на основу ког се пружа уверавање о осталим информацијама, нити намећу обавезу стицања уверавања о осталим информацијама. Примери таквих поступака обухватају:

- За информације која треба да буде исте као информације у финансијским извештајима, поређење информација са финансијским извештајима.

- За информације које треба да пренесу исто значење као обелодањивања у финансијским извештајима, поређење речи које се користе и разматрање значаја разлика у коришћеном тексту, и да ли такве разлике подразумевају и различито значење.

- Усаглашавање износа датих у оквиру осталих информација и у финансијским извештајима руководства и:

- Поређење ставки у усаглашавању између финансијских извештаја и осталих информација; и

- Провера да ли су рачунске операције у оквиру усаглашавања математички тачне.

A29. Процена доследности одабраних износа или других ставки у осталим информацијама са финансијским извештајима укључује, када је то релевантно у смислу природе осталих информација, начин њихове презентације у поређењу са финансијским извештајима.

*Разматрање да ли постоји материјално значајна недоследност између осталих информација и знања ревизора стеченог током ревизије (видети параграф 14(б))*

A30. Остале информације могу укључивати износе или друге ставке које се односе на знање ревизора стечено током ревизије (осим оних у параграфу 14 (а)). Примери таквих износа или ставки могу укључивати:

- Обелодањивање броја произведених јединица, или табела у којој је сумирана производња у географском региону.

- Изјаву да је „компанија пласирала производе X и Y током године.”

- Сумарни преглед локација главних пословних активности ентитета, као на пример „центар пословних активности ентитета је у земљи X, али он има и пословне активности у земљама Y и Z.”

A31. Знање ревизора стечено током ревизије укључује разумевање ентитета и његовог окружења, укључујући и унутрашње контроле ентитета, стечено у складу са ISA 315 (ревидиран). ISA 315 (ревидиран) описује како разумевање треба да стекне ревизор, у шта је укључено разумевање следећих области:

(а) Релевантна привредна грана, регулаторни, и други спољни фактори;

(б) Природа ентитета;

(ц) Избор и примена рачуноводствених политика ентитета;

(д) Циљеви и стратегија ентитета;

(е) Одмеравање и преглед финансијске успешности ентитета; и

(ф) Интерна контрола ентитета.

A32. Знање ревизора стечено током ревизије може укључити и питања која се односе на будућност. Такве ствари могу да укључују, на пример, пословне перспективе и будуће новчане токове које ревизор разматра приликом вредновања претпоставки које је користило управе приликом обављања тестове умањења вредности на нематеријалним средствима као што је гудвил, или када се вреднује процена руководства да настави са пословањем у складу са начелом сталности.

A33. Приликом разматрања да ли постоји материјално значајна недоследност између осталих информација и знања ревизора стеченог током ревизије, ревизор може да се усредсреди на она питања у осталим информацијама која су довољно важна да би погрешно исказивање осталих информација у вези са тим питањем могло да буде материјално значајно.

A34. Када је реч о већем броју питања у осталим информацијама, ревизорово сећање на прикупљене доказе и закључака донете током ревизије може бити довољно да омогући ревизору да размотри да ли постоји материјална недоследност између осталих информација и ревизоровог знања стеченог током ревизије. Што је ревизор искуснији и што је боље упознат са кључним аспектима ревизије, већа је вероватноћа да ће сећање ревизора на релевантна питања бити довољно. На пример, ревизор може да буде у стању да размотри да ли постоји материјално значајна недоследност између осталих информација и знања које је ревизор стекао током ревизије у светлу ревизоровог сећања на расправе са руководством или лицима овлашћеним за управљање, или на налазе који су добијени из поступака спроведених током ревизије, као што је читање записника са састанака управног одбора, без потребе да се предузму даљи кораци.

A35. Ревизор може да одлучи да је позивање на релевантну ревизијску документацију или постављање питања релевантним члановима тима који ради на ангажовању или релевантним ревизорима компоненти, примерено као основа за разматрање ревизора о томе да ли постоји материјално значајна недоследност. На пример:

- Када остале информације описују планирано обустављање једне велике производне линије и, иако је свестан планираног обустављања, ревизор може да постави питања релевантном члану тима који ради на ангажовању, који је извршио ревизијске поступке у овој области, како би помогао ревизору у разматрању да ли је опис материјално доследан знању ревизора стеченом током ревизије.

- Када су у осталим информацијама описани важни детаљи неког судског спора који је обрађен у ревизији, али ревизор не може да их се сети у довољној мери, може бити неопходно да се позове на ревизијску документацију у којој су такви детаљи сумирани да поткрепе ревизорово сећање.

A36. Да ли, и ако да, у којој мери, ревизор се позива на релевантну ревизијску документацију, или поставља питања релевантним члановима тима који ради на ангажовању или релевантним ревизорима компоненте, представља предмет професионалног просуђивања. Међутим, можда неће бити неопходно да се ревизор позива на релевантну ревизијску документацију, или или поставља питања релевантним члановима тима који ради на ангажовању или релевантним ревизорима компоненте о било ком питању које је укључено у остале информације.

*Опрез у погледу других показатеља који указују на то да су остале информације материјално погрешно исказане (видети параграф 15)*

A37. Остале информације могу укључивати дискусију о питањима која се не односе на финансијске извештаје и такође могу да превазилазе знање ревизора стечено током ревизије. На пример, остале информације могу да укључују тврдње о гасовима који узрокују ефекат стаклене баште, а које емитује ентитет.

A38. Обраћање пажње на друге показатеље који указују на то да постоје материјално погрешни искази у осталим информацијама које се не односе на финансијске извештаје или знања ревизора стечена током ревизије, помаже ревизору да постигне усклађеност са релевантним етичким захтевима који захтевају од ревизора да избегне свесну повезаност са осталим информацијама за које ревизор верује да садрже материјално погрешне или обмањујуће исказе, неодговорно изречене изјаве, или да су изостављене или прикривене информације тако да су друге информације обмањујуће. Обраћање пажње на друге показатеље који указују на то да би остале информације могле да садрже материјално погрешне исказе могло би да омогући ревизору да идентификује таква питања као што су:

- Разлике између осталих информација и општег знања, поред знања стеченог током ревизије, код члана тима који ради на ангажовању и који чита остале информације које су га навеле да поверује да остале информације изгледају као да су материјално погрешно исказане; или

- Интерна недоследност код осталих информација која је навела ревизора да поверује да изгледа да постоје материјално погрешни искази у осталим информацијама.

**Одговор када изгледа да постоји материјално значајна недоследност или да су остале информације материјално погрешно исказане (видети параграф 16)**

A39. Дискусија ревизора са руководством о материјалној недоследности (или осталим информацијама које изгледа да садрже материјално погрешне исказе) може да садржи захтев руководству да поткрепи основу за изјаве руководства у осталим информацијама. На основу

додатних информација или појашњења руководства, ревизор може да буде уверен да остале информације нису материјално погрешно исказане. На пример, објашњења руководства могу да укажу на разумне и задовољавајуће основе за валидне разлике у просуђивању.

A40. Са друге стране, дискусије са руководством могу да обезбеде ревизору додатне информације које поткрепљују његов закључак да постоји материјално погрешно исказивање осталих информација.

A41. За ревизора може представљати већу тешкоћу да у дискусији са руководством оспори питања која су предмет просуђивања, него она која су више чињеничне природе. Међутим, могу постојати околности у којима ревизор закључује да остале информације садрже исказ који није доследан финансијским извештајима или сазнањима ревизора стеченим током ревизије. Ове околности могу да створе сумње у вези са осталим информацијама, финансијским извештајима, или знањем ревизора стеченим током ревизије.

A42. Имајући у виду да постоји широк спектар могућих материјално погрешних исказа у осталим информацијама, природа и обим других поступака које ревизор може да врши како би закључио да ли постоје материјално погрешна исказивања осталих информација, представљају предмет професионалног просуђивања ревизора у датим околностима.

A43. Када питање није у вези са финансијским извештајима или сазнањима ревизора стеченим током ревизије, ревизор можда неће бити у стању да у потпуности процени одговоре руководства на питања ревизора. Ипак, на основу додатних информација или појашњења руководства, или пратећи промене извршене од стране руководства у осталим информацијама, ревизор може бити уверен да више не изгледа да постоји материјално значајна недоследност или да више не изгледа да су остале информације материјално погрешно исказане. Када ревизор није у стању да закључи да изгледа да материјално значајна недоследност више не постоји или да више не изгледа да су остале информације материјално погрешно исказане, ревизор може да затражи од руководства да се консултује са квалификованим трећим лицем (на пример, стручњак за управљање или правни заступник). У неким случајевима, након разматрања одговора након консултација са руководством, ревизор можда неће бити у стању да закључи да ли постоје материјално значајни погрешни искази у осталим информацијама или не постоје. Кораци које ревизор може да предузме укључују један или више од наведених:

Тражење савета од правног саветника ревизора;

Разматрање импликација по извештај ревизора, на пример, да ли да се укључи опис околности када постоји ограничење наметнуто од стране руководства; или

Повлачење из ревизије, где је то могуће у складу са важећим законом или регулативом.

#### **Одговор када ревизор закључи да постоји материјално погрешан исказ у осталим информацијама**

*Одговор када ревизор закључи да постоји материјално погрешан исказ у осталим информацијама које су прибављене пре датума извештаја ревизора (видети параграф 18)*

A44. Активности које ревизор предузима ако остале информације нису кориговане после комуникације са лицима овлашћеним за управљање је предмет професионалног просуђивања. Ревизор може да узме у обзир да ли је образложење дато од стране руководства и лица овлашћених за управљање за то што нису извршене корекције представља разлог за сумњу у интегритет или искреност руководства и лица овлашћених за управљање, као што је случај када ревизор сумња у постојање намере о обмањивању. Ревизор може такође да сматра да треба да потражи правни савет. У неким случајевима, може бити прописано законом, регулативом или другим професионалним стандардима да ревизор саопшти своја сазнања регулатору или релевантном професионалном телу.

Извештавање о импликацијама (видети параграф 18(а))

A45. У ретким случајевима, квалификовано мишљење о финансијским извештајима може бити прикладно када одбијање да се коригују материјално погрешни искази у осталим информацијама изазива сумњу у интегритет руководства и лица овлашћених за управљање у толикој мери да може да се доведе у питање поузданост ревизијских доказа уопште.

Повлачење из ангажовања (видети параграф 18(б))

A46. Повлачење из ангажовања, где је то могуће у складу са важећим законом или регулативом, може бити прикладно када околности у вези са одбијањем да се коригују материјално погрешни искази у осталим информацијама изазивају сумњу у интегритет руководства и лица овлашћена за управљање у толикој мери да може да се доведе у питање поузданост изјава које су добијене од њих током ревизије.

Разматрања специфична за ентитете јавног сектора (видети параграф 18(б))



A47. У јавном сектору може да се деси да не постоји опција повлачења из ангажовања. У таквим случајевима, ревизор може да достави извештај законодавцу у ком ће навести детаље питања или да предузме друге прикладне кораке.

*Одговор када ревизор закључи да постоји материјално погрешан исказ у осталим информацијама које су прибављене после датума извештаја ревизора (видети параграф 18)*

A48. Ако ревизор закључи да постоји материјално погрешан исказ у осталим информацијама које су прибављене после датума извештаја ревизора, и ако је такав исказ коригован, ревизијски поступци који су неопходни у датим околностима укључују утврђивање да је корекција извршена (у складу са параграфом 17 (а)) и може да обухвати преглед корака које је руководство предузело у погледу комуникације са лицима која примају остале информације, ако су претходно објављене, да их обавести о ревидирању.

A49. Ако лица овлашћена за управљање не прихвате да измене остале информације, предузимање адекватних корака да би се скренула пажња корисника за које се припрема извештај ревизора на материјално погрешне исказе захтева примену професионалног просуђивања, а може да буде и под утицајем релевантног закона или регулативе у датом правном систему. Сходно томе, ревизор може да сматра да је неопходно да потражи правни савет о законским правима и обавезама ревизора.

A50. Када се не изврши корекција материјално значајних погрешних исказа у осталим информацијама, адекватни кораци које ревизор може предузети да би се скренула пажња корисника за које се припрема извештај ревизора на материјално погрешне исказе, када је то дозвољено законом или регулативом, обухватају, на пример:

- Припрему новог или измењеног извештаја ревизора за руководство, укључујући модификовани одељак у складу са параграфом 22, уз постављање захтева руководству да достави овај нови или измењени извештај ревизора корисницима за које се припрема извештај ревизора. При томе, ревизор ће можда морати да размотри ефекат, ако га има, на датум новог или измењеног извештаја ревизора, у светлу захтева ISA стандарда или важећих закона или регулативе. Ревизор такође може да разматра кораке које је руководство предузело да обезбеди нови или измењени извештај ревизора таквим корисницима;

- Скретање пажње корисницима за које се припрема извештај ревизора на материјално погрешне исказе у осталим информацијама (на пример, тако што се питање изнесе на скупштини акционара);

- Комуникација са регулаторним или релевантним професионалним телом о некоригованим материјално погрешним исказима; или

- Разматрање импликација по наставак ангажовања (видети такође и параграф А46)

**Одговор када постоје материјално погрешни искази у финансијским извештајима или када ревизорово разумевање ентитета и његовог окружења треба да се ажурира (видети параграф 20)**

A51. Приликом читања осталих информација, ревизор може да постане свестан нове информације која утиче на:

- Ревизорово разумевање ентитета и његовог окружења, што може да укаже на потребу да се ревидира ревизорова процена ризика.

- Одговорност ревизора да процени ефекат идентификованих погрешних исказа на ревизију и некоригованих погрешних исказа, ако их има, на финансијске извештаје.

- Одговорност ревизора у вези са накнадним догађајима.

**Извештавање** (видети параграфе 21–24)

A52. За ревизије финансијских извештаја ентитета који није котиран за берзи, ревизор може сматрати да би идентификација у извештају ревизора осталих информација које ревизор очекује да ће добити након датума извештаја ревизора, била прикладна како би се обезбедила додатна транспарентност о осталим информацијама које су предмет одговорности ревизора у складу са овим стандардом. Ревизор може сматрати да је прикладно да то учини, на пример, када је руководство у стању да покаже ревизору да ће такве остале информације бити објављене након датума извештаја ревизора.

*Илустративне изјаве* (видети параграфе 21–22)

A53. Илустративни примери за одељак „Остале информације“ у извештају ревизора су дате у Прилогу 2.

*Извештавање о импликацијама кад је мишљење ревизора о финансијским извештајима негативно или се ревизор уздржао од изражавања мишљења* (видети параграф 23)

A54. Квалификовано мишљење или негативно мишљење ревизора о финансијским извештајима можда неће имати утицај на изјаву која се захтева параграфом 22(е) уколико питање у вези са којим је мишљење ревизора модификовано није укључено или на други начин обрађено у осталим информацијама и не утиче на било који део осталих информација. На пример, квалификовано мишљење о финансијским извештајима због необелодањивања накнада директора у складу са важећим оквиром финансијског извештавања не мора да има никакве импликације на извештавање у складу са захтевима овог стандарда. У другим околностима, може бити импликација на такво извештавање као што је описано у параграфима А55–А58.

A55. У околностима када је изражено квалификовано мишљење ревизора, може да се размотри да ли су остале информације такође материјално погрешно исказане у погледу истог или повезаног питања као у односу на питање који је довело до квалификованог мишљења о финансијским извештајима.

Квалификовано мишљење услед ограничења делокруга

A56. Када постоји ограничење обима у односу на материјално значајне ставке у финансијским извештајима, ревизор неће моћи да прикупи довољно адекватних ревизијских доказа о том питању. У таквим околностима, ревизор можда неће моћи да буде у стању да закључи да ли износи или друге ставке у осталим информацијама које се односе на ово питање као последицу имају материјално значајне погрешне исказе у осталим информацијама. Сходно томе, ревизор ће можда морати да модификује изјаву у складу са захтевима параграфа 22(е) да се позове на немогућност ревизора да размотри опис руководства о том питању у осталим информацијама у вези са којима је изражено квалификовано мишљење о финансијским извештајима, као што је објашњено у пасусу Основа за квалификовано мишљење. Од ревизора се ипак захтева да у извештају наведе сва остала некоригована материјално погрешна исказивања осталих информација која су идентификована.

Негативно мишљење

A57. Негативно мишљење о финансијским извештајима које се односи на одређено(а) питање(а) описано(а) у пасусу Основа за негативно мишљење не оправдава изостављање из извештаја материјално значајних исказивања осталих информација које је ревизор идентификовао у извештају ревизора у складу са параграфом 22 (е) (ii). Када је изражено негативно мишљење о финансијским извештајима, ревизор ће можда морати да на адекватан начин модификује изјаву у складу са захтевима параграфа 22(е) на пример, да укаже на то да су износи или ставке у осталим информацијама материјално погрешно исказане у погледу истог или повезаног питања као у односу на питање који је довело до негативног мишљења о финансијским извештајима.

Уздржавање од изражавања мишљења

A58. Када се ревизор уздржи од изражавања мишљења о финансијским извештајима, пружање додатних детаља о ревизији, укључујући и одељак који се односи на остале информације, може да засени уздржавање од изражавања мишљења о финансијским извештајима у целини. У складу са тим, у тим околностима, у складу са захтевима стандарда ISA 705 (ревидиран), извештај ревизора не садржи одељак који се односи на захтеве за извештавање из овог стандарда.

*Извештавање прописано законом или регулативом (видети параграф 24)*

A59. ISA 200 објашњава да од ревизора може да се захтева да постигне усклађеност са законским или регулаторним захтевима поред усклађености са стандардима ISA. Када је то случај, ревизор може бити у обавези да користи одређени распоред или формулацију текста у извештају ревизора који се разликују од онога што је дато у овом стандарду. Доследност у извештају ревизора, када је ревизија спроведена у складу са ISA стандардима, промовише кредибилитет на глобалном тржишту тако што ће се лакше идентификовати оне ревизије које су спроведене у складу са светским стандардима. Када се разлике између законских или регулаторних захтева у погледу извештавања о осталим информацијама и захтева овог стандарда односе само на распоред и формулацију текста у извештају ревизора, и ако је у најмању руку, сваки од елемената наведених у параграфу 24 укључен у извештај ревизора, извештај ревизора може да се позове на Међународне стандарде ревизије. Сходно томе, у таквим околностима, сматра се да је ревизор постигао усклађеност са захтевима овог стандарда, чак и када су распоред и формулација текста у извештају ревизора усклађени са законским или регулаторним захтевима у погледу извештавања.

-----  
*ISA 200, Општи циљеви независног ревизора и спровођење ревизије у складу са Међународним стандардима ревизије.*

*Кодекс етике за професионалне рачуновође Одбора за међународне етичке стандарде за рачуновође (IESBA Кодекс), параграф 110.2*

ISA 705 (ревидиран), Модификације мишљења у извештају независног ревизора  
ISA 230, Ревизијска документација, параграфи 8–11  
На пример, Међународни стандард финансијског извештавања (IFRS) 7, Финансијски инструменти: обелодањивање, дозвољава да одређена обелодањивања које захтева IFRS буду дата у финансијским извештајима или уграђена путем унакрсног упућивања између финансијских извештаја и неких других извештаја, као што је коментар руководства или извештај о ризику, који су доступни корисницима финансијских извештаја под истим условима као и финансијски извештаји и у исто време.  
ISA 210, Договарање услова ревизијског ангажовања, параграф А24  
ISA 560, Накнадни догађаји  
ISA 580, Писане изјаве  
ISA 200, параграф 15

ISA 220, Контрола квалитета ревизије финансијских извештаја, параграф 15(а)

ISA 315 (ревидиран), Идентификовање и процена ризика материјално погрешних исказа путем разумевања ентитета и његовог окружења, параграфи 11–12  
IESBA Кодекс, параграф 110.2

ISA 315 (ревидиран), параграфи 11, 31 и А1

ISA 450, „Процена погрешних исказа идентификованих током ревизије“

ISA 560, параграфи 10 и 14

ISA 200, paragraph A57

### **Прилог 1**

(видети параграфе 14, А8)

### **Примери износа или осталих ставки које могу да буду укључене у остале информације**

У наставку су дати примери износа и осталих ставки које могу да буду укључене у остале информације. Ова листа није коначна.

#### **Износи**

- Ставке у сумарном прегледу кључних финансијских резултата, као што су нето добит, зараде по акцији, дивиденде, приход од продаје и остали приходи од пословања, трошкови набавке и пословања.
- Одабрани подаци о пословању, као што су приходи из редовног пословања по главним областима пословања, или продаја по географским сегментима или производним линијама.
- Специјалне ставке као што су отуђење имовине, резервисања за судске спорове, умањење вредности имовине, пореске корекције, резервисања за санацију животне средине, као и трошкови реструктурирања и реорганизације.
- Информације о ликвидности и капиталу, као што је готовина, еквиваленти готовине и утрживе хартије од вредности; дивиденде; и обавезе по основу дуговања, капиталног лизинга и мањинског учешћа.
- Капитални расходи по сегменту или одсеку.
- Износи који су укључени у ванбилансне аранжмане и повезани финансијски ефекти.
- Износи који су укључени у гаранције, уговорне обавезе, одштетне захтеве по законским или еколошких основама и друге непредвиђене околности.
- Финансијски показатељи или коефицијенти, као што су бруто марже, принос на просечан упслени капитал, принос на просечан капитал акционара, тренутни однос, однос покривености камата и однос дуга. Неки од њих могу директно да се усаглашавају са финансијским извештајима.

#### **Остале ставке**

- Објашњења критичних рачуноводствених процена и повезаних претпоставки.
- Идентификација повезаних страна и опис трансакција са њима.
- Рашчлањивање и опис политика и приступа ентитета које се односе на управљање робним ризиком, девизним ризиком или ризиком промене каматних стопа, као на пример коришћењем терминских уговора, свопова каматних стопа или других финансијских инструмената.
- Опис природе ванбилансних аранжмана.

- Описи гаранција, обештећења, уговорних обавеза, случајева парничних поступака или поступака у вези са одговорношћу према животној средини, и друге непредвиђене околности, укључујући квалитативне процене руководства о повезаним изложеностима ентитета.
- Описи измена у законским или регулаторним захтевима, као што су нови порески закони или закони о заштити животне средине, који су материјално утицали на пословање или фискалну позицију ентитета, или ће имати материјално значајан утицај на будуће финансијске изгледе ентитета.
- Квалитативне процене руководства у погледу утицаја нових стандарда финансијског извештавања који су ступили на снагу током периода, или ће ступити на снагу у наредном периоду, на финансијске резултате ентитета, финансијску позицију и токове готовине.
- Уопштен опис пословног окружења и перспектива.
- Преглед стратегије.
- Опис тржишних трендова у погледу цена кључних роба или сировина.
- Поређење понуде, потражње и регулативе између различитих географских области.
- Објашњење специфичних фактора који утичу на профитабилност ентитета у специфичним сегментима.

## **Прилог 2**

(видети параграфе 21–22, А53)

### **Примери извештаја независног ревизора који се односе на приказ осталих информација**

- Пример 1: Извештај ревизора за било који ентитет, без обзира на то да ли је котиран на берзи или није, који садржи немодификовано мишљење када је ревизор прибавио све остале информације до датума извештаја ревизора и није идентификовао материјално значајне погрешне исказе у осталим информацијама.
- Пример 2: Извештај ревизора за котирани ентитет, који садржи немодификовано мишљење када је ревизор прибавио део осталих информације до датума извештаја ревизора и није идентификовао материјално значајне погрешне исказе у осталим информацијама, а очекује да прибави остатак информација након датума извештаја ревизора.
- Пример 3: Извештај ревизора за ентитет који није котиран ентитет, који садржи немодификовано мишљење када је ревизор прибавио део осталих информација до датума извештаја ревизора и није идентификовао материјално значајне погрешне исказе у осталим информацијама, а очекује да прибави остатак информација након датума извештаја ревизора.
- Пример 4: Извештај ревизора за котиран ентитет, који садржи немодификовано мишљење када ревизор није прибавио никакве остале информације до датума извештаја ревизора али очекује да прибави остале информације након датума извештаја ревизора.
- Пример 5: Извештај ревизора за било који ентитет, без обзира на то да ли је котиран на берзи или није, који садржи немодификовано мишљење када је ревизор прибавио све остале информације до датума извештаја ревизора и закључио је да постоје материјално значајни погрешни искази у осталим информацијама.
- Пример 6: Извештај ревизора за било који ентитет, без обзира на то да ли је котиран на берзи или није, који садржи квалификовано мишљење када је ревизор прибавио све остале информације до датума извештаја ревизора и постоји ограничење делокруга у погледу материјално значајних ставки у консолидованим финансијским извештајима које такође утиче и на остале информације.
- Пример 7: Извештај ревизора за било који ентитет, без обзира на то да ли је котиран на берзи или није, који садржи негативно мишљење када је ревизор прибавио све остале информације до датума извештаја ревизора, а негативно мишљење о консолидованим финансијским извештајима такође утиче и на остале информације.

**Пример 1 – Извештај ревизора за било који ентитет, без обзира на то да ли је котиран на берзи или није, који садржи немодификовано мишљење када је ревизор прибавио све остале информације до датума извештаја ревизора и није идентификовао материјално значајне погрешне исказе у осталим информацијама.**

**За сврху илустративног примера извештаја ревизора, претпостављају се следеће околности:**

- Ревизија комплетног сета финансијских извештаја ентитета, без обзира на то да ли је котиран на берзи или није, припремљеног на основу оквира фер презентације. У питању није ревизија групе (то јест, ISA 600 није применљив).

- Финансијске извештаје припрема руководство ентитета у складу са IFRS (оквир опште намене).

- Услови ревизијског ангажовања одражавају опис одговорности руководства за финансијске извештаје из ISA 210.

- Ревизор је закључио да је прикладно немодификовано мишљење (то јест, „чисто“) на основу прибављених ревизијских доказа.

- Релевантни етички захтеви који се односе на ревизију су етички захтеви који се односе на ревизије у датом правном систему.

- На основу прибављених ревизијских доказа, ревизор је закључио да не постоји материјално значајна неизвесност у вези са догађајима или условима која може изазвати значајну сумњу у вези са способношћу ентитета да настави пословање по начелу сталности у складу са стандардом ISA (570).

- Кључна ревизијска питања су саопштена у складу са ISA 701.

- Ревизор је прибавио све остале информације до датума извештаја ревизора и није идентификовао материјално значајне погрешне исказе у осталим информацијама.

- Лица одговорна за надзор финансијских извештаја нису иста лица која су одговорна за припрему финансијских извештаја.

- Поред ревизије финансијских извештаја, ревизор има и друге одговорности извештавања у складу са захтевима националног законодавства.

#### **ИЗВЕШТАЈ НЕЗАВИСНОГ РЕВИЗОРА**

За акционаре компаније АБЦ [или други одговарајући адресат]

#### **Извештај о ревизији финансијских извештаја Мишљење**

Извршили смо ревизију финансијских извештаја компаније АБЦ (у наставку Компанија), који обухватају извештај о финансијској позицији на дан 31. децембар 20X1. године и извештај о укупном резултату, извештај о променама на капиталу и извештај о токовима готовине за годину која се завршава на тај дан, и напомене уз финансијске извештаје које укључују сумарни преглед значајних рачуноводствених политика.

По нашем мишљењу, приложени финансијски извештаји дају истинит и објективан приказ, по свим материјално значајним аспектима (или *истинито и објективно приказују*) финансијску позицију Компаније АБЦ на дан 31. децембар 20X1. године и њене финансијске успешности и токова готовине за годину која се завршава на тај дан у складу са Међународним стандардима финансијског извештавања (IFRS).

#### **Основа за мишљење**

Ревизију смо извршили у складу са Међународним стандардима ревизије (ISA). Наше одговорности у складу са тим стандардима су детаљније описане у одељку извештаја који је насловљен *Одговорности ревизора за ревизију финансијских извештаја*. Ми смо независни у односу на Компанију у складу са етичким захтевима који су релевантни за нашу ревизију финансијских извештаја у [прави систем], и испунили смо друге етичке одговорности у складу са овим захтевима. Сматрамо да су ревизијски докази које смо прибавили довољни и адекватни да нам пруже основу за мишљење.

#### **Кључна ревизијска питања**

Кључна ревизијска питања су питања која су, по нашем професионалном просуђивању, била од највећег значаја у ревизији финансијских извештаја за текући период. Ова питања су разматрана у контексту ревизије финансијских извештаја у целини и у формирању нашег мишљења о њима, и нисмо изнели издвојено мишљење о овим питањима.

[Опис сваког кључног ревизијског питања у складу са ISA 701.]

**Остале информације [или други наслов, по потреби, као што је „Информације које се не односе на финансијске извештаје и извештај ревизора о њима“]**

Руководство је одговорно за остале информације. Остале информације обухватају [информације укључене у извештај X, али не укључују финансијске извештаје и Извештај ревизора о њима.]

Наше мишљење о финансијским извештајима се не односи на остале информације и не изражавамо било који облик закључка којим се пружа уверавање о њима.

У вези са нашом ревизијом финансијских извештаја, наша одговорност је да прочитамо остале информације и притом размотримо да ли постоји материјална недоследност између њих и финансијских извештаја или да ли изгледа да наша сазнања стечена током ревизије, или на други начин, представљају материјално погрешна исказивања. Ако, на основу рада који смо обавили, закључимо да постоји материјално погрешно исказивање осталих информација, од нас се захтева

да ту чињеницу саопштимо у извештају. У том смислу, не постоји ништа што би требало да саопштимо у извештају.

**Одговорност руководства и лица овлашћених за управљање за финансијске извештаје**

[Извештавање у складу са ISA 700 (ревидиран) – видети Пример 1 у ISA 700 (ревидиран).]

**Одговорност ревизора за ревизију финансијских извештаја**

[Извештавање у складу са ISA 700 (ревидиран) – видети Пример 1 у стандарду ISA 700 (ревидиран).]

**Извештај о другим законским и регулаторним захтевима**

[Извештај у складу са ISA 700 (ревидиран) – видети Пример 1 у стандарду ISA 700 (ревидиран).]

[Партнер у ангажовању на ревизији на основу ког је састављен овај извештај независног ревизора је *[име]*.]

[*Потпис у име ревизорске фирме, име и презиме ревизора, или обоје, у складу са захтевима правног система*]

(*Адреса ревизора*)

[*Датум* ]

**Пример 2: Извештај ревизора за котирани ентитет, који садржи немодификовано мишљење када је ревизор прибавио део осталих информације до датума извештаја ревизора и није идентификовао материјално значајне погрешне исказе у осталим информацијама, а очекује да прибави остатак информација након датума извештаја ревизора.**

За сврху илустративног примера извештаја ревизора, претпостављају се следеће околности:

- Ревизија комплетног сета финансијских извештаја котираног ентитета, припремљеног на основу оквира фер презентације. У питању није ревизија групе (то јест, ISA 600 није применљив).

- Финансијске извештаје припрема руководство ентитета у складу са IFRS (оквир опште намене).

- Услови ревизијског ангажовања одражавају опис одговорности руководства за финансијске извештаје из ISA 210.

- Ревизор је закључио да је прикладно немодификовано мишљење (то јест, „чисто“) на основу прибављених ревизијских доказа.

- Релевантни етички захтеви који се односе на ревизију су етички захтеви који се односе на ревизије у датом правном систему.

- На основу прибављених ревизијских доказа, ревизор је закључио да не постоји материјално значајна неизвесност у вези са догађајима или условима која може изазвати значајну сумњу у вези са способношћу ентитета да настави пословање по начелу сталности у складу са стандардом ISA (570).

- Кључна ревизијска питања су саопштена у складу са ISA 701.

- Ревизор је прибавио део осталих информација до датума извештаја ревизора и није идентификовао материјално значајне погрешне исказе у осталим информацијама, а очекује да прибави остатак информација након датума извештаја ревизора.

- Лица одговорна за надзор финансијских извештаја нису иста лица која су одговорна за припрему финансијских извештаја.

- Поред ревизије финансијских извештаја, ревизор има и друге одговорности извештавања у складу са захтевима националног законодавства.

**ИЗВЕШТАЈ НЕЗАВИСНОГ РЕВИЗОРА**

За акционаре компаније АБЦ [или други одговарајући адресат]

**Извештај о ревизији финансијских извештаја**

**Мишљење**

Извршили смо ревизију финансијских извештаја компаније АБЦ (у наставку Компанија), који обухватају извештај о финансијској позицији на дан 31. децембар 20X1. године и извештај о укупном резултату, извештај о променама на капиталу и извештај о токовима готовине за годину која се завршава на тај дан, и напомене уз финансијске извештаје које укључују сумарни преглед значајних рачуноводствених политика.

По нашем мишљењу, приложени финансијски извештаји дају истинит и објективан приказ, по свим материјално значајним аспектима (или *истинито и објективно приказују*) финансијску позицију Компаније АБЦ на дан 31. децембар 20X1. године и њене финансијске успешности и токова готовине за годину која се завршава на тај дан у складу са Међународним стандардима финансијског извештавања (IFRS).

**Основа за мишљење**

Ревизију смо извршили у складу са Међународним стандардима ревизије (ISA). Наше одговорности у складу са тим стандардима су детаљније описане у одељку извештаја који је насловљен *Одговорности ревизора за ревизију финансијских извештаја*. Ми смо независни у односу на Компанију у складу са етичким захтевима који су релевантни за нашу ревизију финансијских извештаја у [правни систем], и испунили смо друге етичке одговорности у складу са овим захтевима. Сматрамо да су ревизијски докази које смо прибавили довољни и адекватни да нам пруже основу за мишљење.

#### **Кључна ревизијска питања**

Кључна ревизијска питања су питања која су, по нашем професионалном просуђивању, била од највећег значаја у ревизији финансијских извештаја за текући период. Ова питања су разматрана у контексту ревизије финансијских извештаја у целини и у формирању нашег мишљења о њима, и нисмо изнели издвојено мишљење о овим питањима.

[Опис сваког кључног ревизијског питања у складу са ISA 701.]

#### **Остале информације [или други наслов, по потреби, као што је „Информације које се не односе на финансијске извештаје и извештај ревизора о њима“]**

Руководство је одговорно за остале информације. Остале информације обухватају [информације укључене у извештај X, али не укључују финансијске извештаје и Извештај ревизора о њима], које смо добили до датума овог извештаја ревизора, и извештај Y, за који очекујемо да ће нам бити стављен на располагање након тог датума.

Наше мишљење о финансијским извештајима се не односи на остале информације и не изражавамо било који облик закључка којим се пружа уверавање о њима.

У вези са нашом ревизијом финансијских извештаја, наша одговорност је да прочитамо остале информације и притом размотримо да ли постоји материјална недоследност између њих и финансијских извештаја или да ли изгледа да наша сазнања стечена током ревизије, или на други начин, представљају материјално погрешна исказивања.

Ако, на основу рада који смо обавили над осталим информацијама које смо прибавили до датума извештаја ревизора, закључимо да постоји материјално погрешно исказивање осталих информација, од нас се захтева да ту чињеницу саопшtimo у извештају. У том смислу, не постоји ништа што би требало да саопшtimo у извештају.

[Када прочитамо извештај Y, ако закључимо да постоји материјално погрешно исказивање у њему, од нас се захтева да о тој чињеници обавестимо лица овлашћена за управљање и (опис активности које су применљиве у датом правном систему).]

#### **Одговорност руководства и лица овлашћених за управљање за финансијске извештаје**

[Извештавање у складу са ISA 700 (ревидиран) – видети Пример 1 у ISA 700 (ревидиран).]

#### **Одговорност ревизора за ревизију финансијских извештаја**

[Извештавање у складу са ISA 700 (ревидиран) – видети Пример 1 у стандарду ISA 700 (ревидиран).]

#### **Извештај о другим законским и регулаторним захтевима**

[Извештај у складу са ISA 700 (ревидиран) – видети Пример 1 у стандарду ISA 700 (ревидиран).]

Партнер у ангажовању на ревизији на основу ког је састављен овај извештај независног ревизора је (име).

[Потпис у име ревизорске фирме, име и презиме ревизора, или обоје, у складу са захтевима правног система]

(Адреса ревизора)

[Датум]

**Пример 3: Извештај ревизора за ентитет који није котиран ентитет, који садржи немодификовано мишљење када је ревизор прибавио део осталих информација до датума извештаја ревизора и није идентификовао материјално значајне погрешне исказе у осталим информацијама, а очекује да прибави остатак информација након датума извештаја ревизора.**

За сврху илустративног примера извештаја ревизора, претпостављају се следеће околности:

- Ревизија комплетног сета финансијских извештаја ентитета који није котиран ентитет, припремљеног на основу оквира фер презентације. У питању није ревизија групе (то јест, ISA 600 није применљив).

- Финансијске извештаје припрема руководство ентитета у складу са IFRS (оквир опште намене).

- Услови ревизијског ангажовања одражавају опис одговорности руководства за финансијске извештаје из ISA 210.

- Ревизор је закључио да је прикладно немодификовано мишљење (то јест, „чисто“) на основу прибављених ревизијских доказа.

- Релевантни етички захтеви који се односе на ревизију су етички захтеви који се односе на ревизије у датом правном систему.
- На основу прибављених ревизијских доказа, ревизор је закључио да не постоји материјално значајна неизвесност у вези са догађајима или условима која може изазвати значајну сумњу у вези са способношћу ентитета да настави пословање по начелу сталности у складу са стандардом ISA (570).
- Од ревизора се не захтева, а он није донео другачију одлуку, да саопшти кључна ревизијска питања у складу са ISA 701.
- Ревизор је прибавио део осталих информација до датума извештаја ревизора и није идентификовао материјално значајне погрешне исказе у осталим информацијама, а очекује да прибави остатак информација након датума извештаја ревизора.
- Лица одговорна за надзор финансијских извештаја нису иста лица која су одговорна за припрему финансијских извештаја.
- Поред ревизије финансијских извештаја, ревизор нема друге одговорности извештавања у складу са захтевима законодавства или регулативе.

#### **ИЗВЕШТАЈ НЕЗАВИСНОГ РЕВИЗОРА**

За акционаре компаније АБЦ [или други одговарајући адресат]

#### **Мишљење**

Извршили смо ревизију финансијских извештаја компаније АБЦ (у наставку Компанија), који обухватају извештај о финансијској позицији на дан 31. децембар 20X1. године и извештај о укупном резултату, извештај о променама на капиталу и извештај о токовима готовине за годину која се завршава на тај дан, и напомене уз финансијске извештаје које укључују сумарни преглед значајних рачуноводствених политика.

По нашем мишљењу, приложени финансијски извештаји дају истинит и објективан приказ, по свим материјално значајним аспектима (или *истинито и објективно приказују*) финансијску позицију Компаније АБЦ на дан 31. децембар 20X1. године и њене финансијске успешности и токова готовине за годину која се завршава на тај дан у складу са Међународним стандардима финансијског извештавања (IFRS).

#### **Основа за мишљење**

Ревизију смо извршили у складу са Међународним стандардима ревизије (ISA). Наше одговорности у складу са тим стандардима су детаљније описане у одељку извештаја који је насловљен *Одговорности ревизора за ревизију финансијских извештаја*. Ми смо независни у односу на Компанију у складу са етичким захтевима који су релевантни за нашу ревизију финансијских извештаја у [правни систем], и испунили смо друге етичке одговорности у складу са овим захтевима. Сматрамо да су ревизијски докази које смо прибавили довољни и адекватни да нам пруже основу за мишљење.

#### **Остале информације [или други наслов, по потреби, као што је „Информације које се не односе на финансијске извештаје и извештај ревизора о њима“]**

Руководство је одговорно за остале информације. Остале информације које смо добили до датума овог извештаја ревизора обухватају [информације укључене у извештај X, али не укључује финансијске извештаје и Извештај ревизора о њима].

Наше мишљење о финансијским извештајима се не односи на остале информације и не изражавамо било који облик закључка којим се пружа уверавање о њима.

У вези са нашом ревизијом финансијских извештаја, наша одговорност је да прочитамо остале информације и притом размотримо да ли постоји материјална недоследност између њих и финансијских извештаја или да ли изгледа да наша сазнања стечена током ревизије, или на други начин, представљају материјално погрешна исказивања. Ако, на основу рада који смо обавили над осталим информацијама које смо прибавили до датума извештаја ревизора, закључимо да постоји материјално погрешно исказивање осталих информација, од нас се захтева да ту чињеницу саопшtimo у извештају. У том смислу, не постоји ништа што би требало да саопшtimo у извештају.

#### **Одговорност руководства и лица овлашћених за управљање за финансијске извештаје**

[Извештавање у складу са ISA 700 (ревидиран) – видети Пример 1 у ISA 700 (ревидиран).]

#### **Одговорност ревизора за ревизију финансијских извештаја**

[Извештавање у складу са ISA 700 (ревидиран) – видети Пример 1 у стандарду ISA 700 (ревидиран).]

[Потпис у име ревизорске фирме, име и презиме ревизора, или обоје, у складу са захтевима правног система]

[Адреса ревизора]

[Датум]

**Пример 4: Извештај ревизора за котирани ентитет, који садржи немодификовано мишљење када ревизор није прибавио никакве остале информације до датума извештаја ревизора али очекује да прибави остале информације након датума извештаја ревизора.**



За сврху илустративног примера извештаја ревизора, претпостављају се следеће околности:

- Ревизија комплетног сета финансијских извештаја котираног ентитета, припремљеног на основу оквира фер презентације. У питању није ревизија групе (то јест, ISA 600 није применљив).
- Финансијске извештаје припрема руководство ентитета у складу са IFRS (оквир опште намене).
- Услови ревизијског ангажовања одражавају опис одговорности руководства за финансијске извештаје из ISA 210.
- Ревизор је закључио да је прикладно немодификовано мишљење (то јест, „чисто“) на основу прибављених ревизијских доказа.
- Релевантни етички захтеви који се односе на ревизију су етички захтеви који се односе на ревизије у датом правном систему.
- На основу прибављених ревизијских доказа, ревизор је закључио да не постоји материјално значајна неизвесност у вези са догађајима или условима која може изазвати значајну сумњу у вези са способношћу ентитета да настави пословање по начелу сталности у складу са стандардом ISA (570).
- Кључна ревизијска питања су саопштена у складу са ISA 701.
- Ревизор није прибавио остале информације до датума извештаја ревизора али очекује да прибави остале информације након датума извештаја ревизора.
- Лица одговорна за надзор финансијских извештаја нису иста лица која су одговорна за припрему финансијских извештаја.
- Поред ревизије финансијских извештаја, ревизор има и друге одговорности извештавања у складу са захтевима националног законодавства.

#### **ИЗВЕШТАЈ НЕЗАВИСНОГ РЕВИЗОРА**

За акционаре компаније АБЦ [или други одговарајући адресат]

#### **Извештај о ревизији финансијских извештаја Мишљење**

Извршили смо ревизију финансијских извештаја компаније АБЦ (у наставку Компанија), који обухватају извештај о финансијској позицији на дан 31. децембар 20X1. године и извештај о укупном резултату, извештај о променама на капиталу и извештај о токовима готовине за годину која се завршава на тај дан, и напомене уз финансијске извештаје које укључују сумарни преглед значајних рачуноводствених политика.

По нашем мишљењу, приложени финансијски извештаји дају истинит и објективан приказ, по свим материјално значајним аспектима (или *истинито и објективно приказују*) финансијску позицију Компаније АБЦ на дан 31. децембар 20X1. године и њене финансијске успешности и токова готовине за годину која се завршава на тај дан у складу са Међународним стандардима финансијског извештавања (IFRS).

#### **Основа за мишљење**

Ревизију смо извршили у складу са Међународним стандардима ревизије (ISA). Наше одговорности у складу са тим стандардима су детаљније описане у одељку извештаја који је насловљен *Одговорности ревизора за ревизију финансијских извештаја*. Ми смо независни у односу на Компанију у складу са етичким захтевима који су релевантни за нашу ревизију финансијских извештаја у [правни систем], и испунили смо друге етичке одговорности у складу са овим захтевима. Сматрамо да су ревизијски докази које смо прибавили довољни и адекватни да нам пруже основу за мишљење.

#### **Кључна ревизијска питања**

Кључна ревизијска питања су питања која су, по нашем професионалном просуђивању, била од највећег значаја у ревизији финансијских извештаја за текући период. Ова питања су разматрана у контексту ревизије финансијских извештаја у целини и у формирању нашег мишљења о њима, и нисмо изнели издвојено мишљење о овим питањима.

[Опис сваког кључног ревизијског питања у складу са ISA 701.]

#### **Остале информације (или други наслов, по потреби, као што је „Информације које се не односе на финансијске извештаје и извештај ревизора о њима“)**

Руководство је одговорно за остале информације. Остале информације обухватају [информације укључене у извештај X, али не укључују финансијске извештаје и Извештај ревизора о њима]. Очекујемо да ће нам извештај X бити стављен на располагање након датума извештаја ревизора.

Наше мишљење о финансијским извештајима се не односи на остале информације и не изражавамо било који облик закључка којим се пружа уверавање о њима.

У вези са нашом ревизијом финансијских извештаја, наша одговорност је да прочитамо остале информације и притом размотримо да ли постоји материјална недоследност између њих и

финансијских извештаја или да ли изгледа да наша сазнања стечена током ревизије, или на други начин, представљају материјално погрешна исказивања.

(Када прочитамо извештај X, ако закључимо да постоји материјално погрешно исказивање у њему, од нас се захтева да о тој чињеници обавестимо лица овлашћена за управљање и (опис активности које су применљиве у датом правном систему).]

#### **Одговорност руководства и лица овлашћених за управљање за финансијске извештаје**

[Извештавање у складу са ISA 700 (ревидиран) – видети Пример 1 у ISA 700 (ревидиран).]

#### **Одговорност ревизора за ревизију финансијских извештаја**

[Извештавање у складу са ISA 700 (ревидиран) – видети Пример 1 у стандарду ISA 700 (ревидиран).]

#### **Извештај о другим законским и регулаторним захтевима**

[Извештај у складу са ISA 700 (ревидиран) – видети Пример 1 у стандарду ISA 700 (ревидиран).]

Партнер у ангажовању на ревизији на основу ког је састављен овај извештај независног ревизора је (име).

[Потпис у име ревизорске фирме, име и презиме ревизора, или обоје, у складу са захтевима правног система]

(Адреса ревизора)

[Датум ]

**Пример 5: Извештај ревизора за било који ентитет, без обзира на то да ли је котиран на берзи или није, који садржи немодификовано мишљење када је ревизор прибавио све остале информације до датума извештаја ревизора и закључио је да постоје материјално значајни погрешни искази у осталим информацијама.**

За сврху илустративног примера извештаја ревизора, претпостављају се следеће околности:

- Ревизија комплетног сета финансијских извештаја ентитета, без обзира на то да ли је котиран на берзи или није, припремљеног на основу оквира фер презентације. У питању није ревизија групе (то јест, ISA 600 није применљив).

- Финансијске извештаје припрема руководство ентитета у складу са IFRS (оквир опште намене).

- Услови ревизијског ангажовања одражавају опис одговорности руководства за финансијске извештаје из ISA 210.

- Ревизор је закључио да је прикладно немодификовано мишљење (то јест, „чисто“) на основу прибављених ревизијских доказа.

- Релевантни етички захтеви који се односе на ревизију су етички захтеви који се односе на ревизије у датом правном систему.

- На основу прибављених ревизијских доказа, ревизор је закључио да не постоји материјално значајна неизвесност у вези са догађајима или условима која може изазвати значајну сумњу у вези са способношћу ентитета да настави пословање по начелу сталности у складу са стандардом ISA (570).

- Кључна ревизијска питања су саопштена у складу са ISA 701.

- Ревизор је прибавио све остале информације до датума извештаја ревизора и закључио је да постоје материјално значајни погрешни искази у осталим информацијама.

- Лица одговорна за надзор финансијских извештаја нису иста лица која су одговорна за припрему финансијских извештаја.

- Поред ревизије финансијских извештаја, ревизор нема друге одговорности извештавања у складу са захтевима законодавства или регулативе.

#### **ИЗВЕШТАЈ НЕЗАВИСНОГ РЕВИЗОРА**

За акционаре компаније АБЦ [или други одговарајући адресат]

#### **Мишљење**

Извршили смо ревизију финансијских извештаја компаније АБЦ (у наставку Компанија), који обухватају извештај о финансијској позицији на дан 31. децембар 20X1. године и извештај о укупном резултату, извештај о променама на капиталу и извештај о токовима готовине за годину која се завршава на тај дан, и напомене уз финансијске извештаје које укључују сумарни преглед значајних рачуноводствених политика.

По нашем мишљењу, приложени финансијски извештаји дају истинит и објективан приказ, по свим материјално значајним аспектима (или истинито и објективно приказују) финансијску позицију Компаније АБЦ на дан 31. децембар 20X1. године и њене финансијске успешности и токова готовине за годину која се завршава на тај дан у складу са Међународним стандардима финансијског извештавања (IFRS).

#### **Основа за мишљење**

Ревизију смо извршили у складу са Међународним стандардима ревизије (ISA). Наше одговорности у складу са тим стандардима су детаљније описане у одељку извештаја који је насловљен *Одговорности ревизора за ревизију финансијских извештаја*. Ми смо независни у односу

на Компанију у складу са етичким захтевима који су релевантни за нашу ревизију финансијских извештаја у [правни систем], и испунили смо друге етичке одговорности у складу са овим захтевима. Сматрамо да су ревизијски докази које смо прибавили довољни и адекватни да нам пруже основу за мишљење.

**Остале информације [или други наслов, по потреби, као што је „Информације које се не односе на финансијске извештаје и извештај ревизора о њима”]**

Руководство је одговорно за остале информације. Остале информације обухватају [информације укључене у извештај X, али не укључују финансијске извештаје и Извештај ревизора о њима.]

Наше мишљење о финансијским извештајима се не односи на остале информације и не изражавамо било који облик закључка којим се пружа уверавање о њима.

У вези са нашом ревизијом финансијских извештаја, наша одговорност је да прочитамо остале информације и притом размотримо да ли постоји материјална недоследност између њих и финансијских извештаја или да ли изгледа да наша сазнања стечена током ревизије, или на други начин, представљају материјално погрешна исказивања.

Ако, на основу рада који смо обавили, закључимо да постоји материјално погрешно исказивање осталих информација, од нас се захтева да ту чињеницу саопшtimo у извештају. Као што је описано и наставку, донели смо закључак да постоји такво материјално погрешно исказивање осталих информација.

[Опис материјално значајних погрешних исказивања осталих информација]

#### **Кључна ревизијска питања**

Кључна ревизијска питања су питања која су, по нашем професионалном просуђивању, била од највећег значаја у ревизији финансијских извештаја за текући период. Ова питања су разматрана у контексту ревизије финансијских извештаја у целини и у формирању нашег мишљења о њима, и нисмо изнели издвојено мишљење о овим питањима.

[Опис сваког кључног ревизијског питања у складу са ISA 701.]

**Одговорност руководства и лица овлашћених за управљање за финансијске извештаје**

[Извештавање у складу са ISA 700 (ревидиран) – видети Пример 1 у ISA 700 (ревидиран).]

#### **Одговорност ревизора за ревизију финансијских извештаја**

[Извештавање у складу са ISA 700 (ревидиран) – видети Пример 1 у стандарду ISA 700 (ревидиран).]

#### **Извештај о другим законским и регулаторним захтевима**

[Извештај у складу са ISA 700 (ревидиран) – видети Пример 1 у стандарду ISA 700 (ревидиран).]

Партнер у ангажовању на ревизији на основу ког је састављен овај извештај независног ревизора је (име).

[Потпис у име ревизорске фирме, име и презиме ревизора, или обоје, у складу са захтевима правног система]

(Адреса ревизора)

[Датум ]

**Пример 6: Извештај ревизора за било који ентитет, без обзира на то да ли је котиран на берзи или није, који садржи квалификовано мишљење када је ревизор прибавио све остале информације до датума извештаја ревизора и постоји ограничење делокруга у погледу материјално значајних ставки у консолидованим финансијским извештајима које такође утиче и на остале информације.**

За сврху илустративног примера извештаја ревизора, претпостављају се следеће околности:

- Ревизија комплетног сета консолидованих финансијских извештаја ентитета, без обзира на то да ли је котиран на берзи или није, припремљеног на основу оквира фер презентације. У питању је ревизија групе (то јест, ISA 600 је применљив).

- Консолидоване финансијске извештаје припрема руководство ентитета у складу са IFRS (оквир опште намене).

- Услови ревизијског ангажовања одражавају опис одговорности руководства за консолидоване финансијске извештаје из ISA 210.

- Ревизор није био у могућности да прибави довољно адекватних ревизијских доказа у вези са улагањем у страну повезану фирму. Сматра се да су могући ефекти немогућности да се прибави довољно адекватних доказа материјалне природе али не и прожимајући у односу на консолидоване финансијске извештаје (то јест, прикладно је квалификовано мишљење).

- Релевантни етички захтеви који се односе на ревизију су етички захтеви који се односе на ревизије у датом правном систему.

• На основу прибављених ревизијских доказа, ревизор је закључио да не постоји материјално значајна неизвесност у вези са догађајима или условима која може изазвати значајну сумњу у вези са способношћу ентитета да настави пословање по начелу сталности у складу са стандардом ISA (570).

• Кључна ревизијска питања су саопштена у складу са ISA 701.

• Ревизор је прибавио све остале информације до датума извештаја ревизора и питање које је довело до квалификованог мишљења о финансијским извештајима такође утиче на остале информације.

• Лица одговорна за надзор консолидованих финансијских извештаја нису иста лица која су одговорна за припрему консолидованих финансијских извештаја.

• Поред ревизије финансијских извештаја, ревизор нема друге одговорности извештавања у складу са захтевима законодавства или регулативе.

#### **ИЗВЕШТАЈ НЕЗАВИСНОГ РЕВИЗОРА**

За акционаре компаније АБЦ [или други одговарајући адресат]

#### **Квалификовано мишљење**

Извршили смо ревизију консолидованих финансијских извештаја компаније АБЦ (у наставку Компанија), који обухватају консолидовани извештај о финансијској позицији на дан 31. децембар 20X1. године и консолидовани извештај о укупном резултату, консолидовани извештај о променама на капиталу и консолидовани извештај о токовима готовине за годину која се завршава на тај дан, и напомене уз консолидоване финансијске извештаје које укључују сумарни преглед значајних рачуноводствених политика.

По нашем мишљењу, осим могућих ефеката питања који су наведени у одељку *Основа за квалификовано мишљење* нашег извештаја, приложени консолидовани финансијски извештаји дају истинит и објективан приказ, по свим материјално значајним аспектима (или истинито и објективно приказују) финансијске позиције Компаније на дан 31. децембар 20X1. године и њене консолидоване финансијске успешности и консолидованих токова готовине за годину која се завршава на тај дан у складу са Међународним стандардима финансијског извештавања.

#### **Основа за квалификовано мишљење**

Инвестиција Групе у компанију XYZ, инострани повезани ентитет, стечена током године и рачуноводствено евидентирана методом удела се води у износу од xxx у извештају о финансијској позицији на дан 31. децембар, 20X1., а учешће компаније АБЦ у нето добити XYZ у износу од xxx је укључено у извештај о укупном резултату за годину завршену на тај дан. Нисмо били у могућности да прибавимо довољно адекватних ревизијских доказа о књиговодственој вредности инвестиције компаније АБЦ у XYZ на дан 31. децембар 20X1 и о учешћу компаније АБЦ у нето добитку XYZ за ову годину будући да нам није био омогућен приступ финансијским информацијама, руководству и ревизорима компаније XYZ. Сходно томе, нисмо били у могућности да утврдимо да ли су неопходне корекције ових износа.

Ревизију смо извршили у складу са Међународним стандардима ревизије (ISA). Наше одговорности у складу са тим стандардима су детаљније описане у одељку извештаја који је насловљен *Одговорности ревизора за ревизију консолидованих финансијских извештаја*. Ми смо независни у односу на Групу у складу са етичким захтевима који су релевантни за нашу ревизију финансијских извештаја у (правни систем), и испунили смо наше друге етичке одговорности у складу са овим захтевима. Верујемо да су ревизијски докази које смо прибавили довољни и адекватни да нам пруже основу за наше квалификовано мишљење.

**Остале информације [или други наслов, по потреби, као што је „Информације које се не односе на финансијске извештаје и извештај ревизора о њима“]**

Руководство је одговорно за остале информације. Остале информације обухватају [информације укључене у извештај X, али не укључују финансијске извештаје и Извештај ревизора о њима.]

Наше мишљење о финансијским извештајима се не односи на остале информације и не изражавамо било који облик закључка којим се пружа уверавање о њима.

У вези са нашом ревизијом консолидованих финансијских извештаја, наша одговорност је да прочитамо остале информације и притом размотримо да ли постоји материјална недоследност између њих и финансијских извештаја или да ли изгледа да наша сазнања стечена током ревизије, или на други начин, представљају материјално погрешна исказивања.

Ако, на основу рада који смо обавили, закључимо да постоји материјално погрешно исказивање осталих информација, од нас се захтева да ту чињеницу саопшtimo у извештају. Као што је наведено у одељку *Основа за квалификовано мишљење*, нисмо били у могућности да прибавимо довољно адекватних ревизијских доказа о књиговодственој вредности инвестиције компаније АБЦ у XYZ на дан 31. децембар 20X1 и о учешћу компаније АБЦ у нето добитку XYZ за ову годину. Сходно томе, нисмо били у могућности да утврдимо да ли су остале информације материјално погрешно исказане у вези са овим питањем, или нису.

#### **Кључна ревизијска питања**

Кључна ревизијска питања су питања која су, по нашем професионалном просуђивању, била од највећег значаја у нашој ревизији консолидованих финансијских извештаја за текући период. Ова питања су разматрана у контексту ревизије консолидованих финансијских извештаја у целини и у формирању нашег мишљења о њима, и нисмо изнели издвојено мишљење о овим питањима. Поред питања које је описано у одељку Основа за квалификовано мишљење, утврдили смо да су доле описана питања кључна ревизијска питања која треба да саопштимо у нашем извештају.

(Опис сваког кључног ревизијског питања у складу са ISA 701.)

#### **Одговорност руководства и лица овлашћених за управљање за финансијске извештаје**

[Извештавање у складу са ISA 700 (ревидиран) – видети Пример 2 у ISA 700 (ревидиран).]

#### **Одговорност ревизора за ревизију финансијских извештаја**

[Извештавање у складу са ISA 700 (ревидиран) – видети Пример 2 у стандарду ISA 700 (ревидиран).]

Партнер у ангажовању на ревизији на основу ког је састављен овај извештај независног ревизора је [име].]

[Потпис у име ревизорске фирме, име и презиме ревизора, или обоје, у складу са захтевима правног система]

[Адреса ревизора]

[Датум]

**Пример 7: Извештај ревизора за било који ентитет, без обзира на то да ли је котиран на берзи или није, који садржи негативно мишљење када је ревизор прибавио све остале информације до датума извештаја ревизора, а негативно мишљење о консолидованим финансијским извештајима такође утиче и на остале информације**

**За сврху илустративног примера извештаја ревизора, претпостављају се следеће околности:**

- Ревизија комплетног сета консолидованих финансијских извештаја ентитета, без обзира на то да ли је котиран на берзи или није, припремљеног на основу оквира фер презентације. У питању је ревизија групе (то јест, ISA 600 је применљив).
- Консолидоване финансијске извештаје припрема руководство ентитета у складу са IFRS (оквир опште намене).
- Услови ревизијског ангажовања одражавају опис одговорности руководства за финансијске извештаје из ISA 210.
- Консолидовани финансијски извештаји садрже материјално погрешне исказе услед неконсолидовања зависних субјеката. Материјално погрешан исказ се сматра прожимајућим у односу на финансијске извештаје. Нису утврђени ефекти које погрешни искази имају на финансијске извештаје јер то није било изводљиво (то јест, прикладно је негативно мишљење).
- Релевантни етички захтеви који се односе на ревизију су етички захтеви који се односе на ревизије у датом правном систему.
- На основу прибављених ревизијских доказа, ревизор је закључио да не постоји материјално значајна неизвесност у вези са догађајима или условима која може изазвати значајну сумњу у вези са способношћу ентитета да настави пословање по начелу сталности у складу са стандардом ISA (570).
- Кључна ревизијска питања су саопштена у складу са ISA 701.
- Ревизор је прибавио све остале информације до датума извештаја ревизора и питање које је узроковало негативно мишљење о консолидованим финансијским извештајима такође утиче на остале информације.
- Лица одговорна за надзор консолидованих финансијских извештаја нису иста лица која су одговорна за припрему консолидованих финансијских извештаја.
- Поред ревизије финансијских извештаја, ревизор нема друге одговорности извештавања у складу са захтевима законодавства законодавства или регулативе.

#### **ИЗВЕШТАЈ НЕЗАВИСНОГ РЕВИЗОРА**

За акционаре компаније АБЦ [или други одговарајући адресат]

#### **Негативно мишљење**

Извршили смо ревизију консолидованих финансијских извештаја компаније АБЦ (у наставку Компанија), који обухватају консолидовани извештај о финансијској позицији на дан 31. децембар 20X1. године и консолидовани извештај о укупном резултату, консолидовани извештај о променама на капиталу и консолидовани извештај о токовима готовине за годину која се завршава на тај дан, и напомене уз консолидоване финансијске извештаје које укључују сумарни преглед значајних рачуноводствених политика.

По нашем мишљењу, због значаја питања описаних у одељку *Основа за квалификовано мишљење*, приложени консолидовани финансијски извештаји не дају истинит и објективан приказ (или истинито и објективно не приказују) консолидоване финансијске позиције Групе на дан 31. децембар 20X1. године и њене консолидоване финансијске успешности и консолидованих токова

готовине за годину која се завршава на тај дан у складу са Међународним стандардима финансијског извештавања (IFRS).

#### **Основа за негативно мишљење**

Као што је објашњено у Напомени X, Група није консолидовала зависну компанију XYZ коју је стекла током 20X1, јер још увек није у могућности да процени фер вредност одређене материјално значајне имовине и обавеза зависног ентитета на датум стицања. Ова инвестиција је због тога рачуноводствено обухваћена на основу трошкова стицања. Према Међународним стандардима финансијског извештавања, зависни ентитет је требало да буде консолидован и рачуноводствено обухваћен на основу привремено процењених износа. Да је Компанија XYZ консолидована, то би имало материјално значајан утицај на многе елементе приложених финансијских извештаја. Ефекти које неизвршавање консолидације има на консолидоване финансијске извештаје нису утврђени.

Ревизију смо извршили у складу са Међународним стандардима ревизије (ISA). Наше одговорности у складу са тим стандардима су детаљније описане у одељку извештаја који је насловљен *Одговорности ревизора за ревизију консолидованих финансијских извештаја*. Ми смо независни у односу на Групу у складу са етичким захтевима који су релевантни за нашу ревизију консолидованих финансијских извештаја у (правни систем), и испунили смо наше друге етичке одговорности у складу са овим захтевима. Верујемо да су ревизијски докази које смо прибавили довољни и адекватни да нам пруже основу за наше негативно мишљење.

#### **Остале информације [или други наслов, по потреби, као што је „Информације које се не односе на финансијске извештаје и извештај ревизора о њима“]**

Руководство је одговорно за остале информације. Остале информације обухватају [информације укључене у извештај X, али не укључују консолидоване финансијске извештаје и Извештај ревизора о њима.]

Наше мишљење о консолидованим финансијским извештајима се не односи на остале информације и не изражавамо било који облик закључка којим се пружа уверавање о њима.

У вези са нашом ревизијом консолидованих финансијских извештаја, наша одговорност је да прочитамо остале информације и притом размотримо да ли постоји материјална недоследност између њих и консолидованих финансијских извештаја или да ли изгледа да наша сазнања стечена током ревизије, или на други начин, представљају материјално погрешна исказивања. Ако, на основу рада који смо обавили, закључимо да постоји материјално погрешно исказивање осталих информација, од нас се захтева да ту чињеницу саопшtimo у извештају. Као што је наведено у одељку *Основа за негативно мишљење*, нисмо били у могућности да прибавимо довољно адекватних ревизијских доказа о књиговодственој вредности инвестиције компаније АБЦ у XYZ на дан 31. децембар 20X1 и о учешћу компаније АБЦ у нето добитку XYZ за ову годину. Сходно томе, нисмо били у могућности да утврдимо да ли су неопходне корекције ових износа.

#### **Кључна ревизијска питања**

Кључна ревизијска питања су питања која су, по нашем професионалном просуђивању, била од највећег значаја у нашој ревизији консолидованих финансијских извештаја за текући период. Ова питања су разматрана у контексту ревизије консолидованих финансијских извештаја у целини и у формирању нашег мишљења о њима, и нисмо изнели издвојено мишљење о овим питањима. Поред питања које је описано у одељку *Основа за негативно мишљење*, утврдили смо да су доле описана питања кључна ревизијска питања која треба да саопшtimo у нашем извештају.

[Опис сваког кључног ревизијског питања у складу са ISA 701.]

#### **Одговорност руководства и лица овлашћених за управљање за финансијске извештаје**

[Извештавање у складу са ISA 700 (ревидиран) – видети Пример 2 у ISA 700 (ревидиран).]

#### **Одговорност ревизора за ревизију финансијских извештаја**

[Извештавање у складу са ISA 700 (ревидиран) – видети Пример 2 у стандарду ISA 700 (ревидиран).]

Партнер у ангажовању на ревизији на основу ког је састављен овај извештај независног ревизора је (име).]

[Потпис у име ревизорске фирме, име и презиме ревизора, или обоје, у складу са захтевима правног система]

(Адреса ревизора)

[Датум ]

ISA 600, Специјална разматрања–ревизија финансијских извештаја групе (укључујући рад ревизора компоненте)

ISA 570 (ревидиран), Начело сталности

ISA 701 Саопштавање кључних ревизијских питања у извештају независног ревизора. Одељак

Кључна ревизијска питања се захтева само за котиране ентитете.

Поднаслов „Извештај о ревизији финансијских извештаја“ је неопходан у околностима када други поднаслов „Извештај о осталим законским и регулаторним захтевима“ није применљив.

Одељак Кључна ревизијска питања се захтева само за котиране ентитете

Или други израз који одговарају контексту законског оквира одређеног правног система

За идентификацију осталих информација може да се користи прецизнији опис као што је „извештај руководства и изјава председника управног одбора“.

У наведеним примерима извештаја ревизора изразе руководство и лица задужена за управљање можда треба заменити другим изразом који је прикладан у контексту правног оквира у одређеном правном систему.

ISA 700 (ревидиран), *Формирање мишљења и извештавање о финансијским извештајима*  
Име партнера у ангажовању треба да буде укључено у извештај ревизора о ревизији комплетног сета општих финансијских извештај котираних ентитета, осим ако је, у ретким случајевима, разумно очекивати да такво обелодањивање може да доведе до значајне претње по личну безбедност. (видети ISA 700 (ревидиран), параграф 46).

Поднаслов „Извештај о ревизији финансијских извештаја“ је неопходан у околностима када други поднаслов „Извештај о осталим законским и регулаторним захтевима“ није применљив.

Или други израз који одговара контексту законског оквира у одређеном правном систему.

За идентификацију осталих информација може да се користи прецизнији опис као што је „извештај руководства и изјава председника управног одбора“.

Овај додатни параграф може бити користан када је ревизор идентификовао некориговане материјално значајне погрешне исказе у осталим информацијама прибављеним након датума извештаја ревизора и има законску обавезу да предузме конкретне активности као одговор на то.

Или други израз који одговара контексту законског оквира у одређеном правном систему.

Име партнера у ангажовању треба да буде укључено у извештај ревизора о ревизији комплетног сета општих финансијских извештај котираних ентитета, осим ако је, у ретким случајевима, разумно очекивати да такво обелодањивање може да доведе до значајне претње по личну безбедност. (видети ISA 700 (ревидиран), параграф 46).

Или други израз који одговара контексту законског оквира у одређеном правном систему.

За идентификацију осталих информација може да се користи прецизнији опис као што је „извештај руководства и изјава председника управног одбора“.

Или други израз који одговара контексту законског оквира у одређеном правном систему.

Поднаслов „Извештај о ревизији финансијских извештаја“ је неопходан у околностима када други поднаслов „Извештај о осталим законским и регулаторним захтевима“ није применљив.

Или други израз који одговара контексту законског оквира у одређеном правном систему.

За идентификацију осталих информација може да се користи прецизнији опис као што је „извештај руководства и изјава председника управног одбора“.

Овај додатни параграф може бити користан када је ревизор идентификовао некориговане материјално значајне погрешне исказе у осталим информацијама прибављеним након датума извештаја ревизора и има законску обавезу да предузме конкретне активности као одговор на то.

Или други израз који одговара контексту законског оквира у одређеном правном систему.

Или други израз који одговарају контексту законског оквира одређеног правног система.

За идентификацију осталих информација може да се користи прецизнији опис као што је „извештај руководства и изјава председника управног одбора“.

Одељак Кључна ревизијска питања се захтева само за котиране ентитете.

Или други изразом који је прикладан у контексту правног оквира у одређеном правном систему.

Име партнера у ангажовању треба да буде укључено у извештај ревизора о ревизији комплетног сета општих финансијских извештај котираних ентитета, осим ако је, у ретким случајевима, разумно очекивати да такво обелодањивање може да доведе до значајне претње по личну безбедност. (видети ISA 700 (ревидиран), параграф 46).

Или други израз који одговарају контексту законског оквира одређеног правног система.

За идентификацију осталих информација може да се користи прецизнији опис као што је „извештај руководства и изјава председника управног одбора“.

Одељак Кључна ревизијска питања се захтева само за котиране ентитете.

Или други израз који је прикладан у контексту правног оквира у одређеном правном систему.

Име партнера у ангажовању треба да буде укључено у извештај ревизора о ревизији комплетног сета општих финансијских извештај котираних ентитета, осим ако је, у ретким случајевима, разумно очекивати да такво обелодањивање може да доведе до значајне претње по личну безбедност. (видети ISA 700 (ревидиран), параграф 46).

Или други израз који одговарају контексту законског оквира одређеног правног система.

За идентификацију осталих информација може да се користи прецизнији опис као што је „извештај руководства и изјава председника управног одбора“.

Одељак Кључна ревизијска питања се захтева само за котиране ентитете.

Или други израз који је прикладан у контексту правног оквира у одређеном правном систему.

Име партнера у ангажовању треба да буде укључено у извештај ревизора о ревизији комплетног сета општих финансијских извештај котираних ентитета, осим ако је, у ретким случајевима, разумно очекивати да такво обелодањивање може да доведе до значајне претње по личну безбедност. (видети ISA 700 (ревидиран), параграф 46).

## **МЕЂУНАРОДНИ СТАНДАРД РЕВИЗИЈЕ 800 (ревидиран)**

### **СПЕЦИЈАЛНА РАЗМАТРАЊА – РЕВИЗИЈЕ ФИНАНСИЈСКИХ ИЗВЕШТАЈА ПРИПРЕМЉЕНИХ У СКЛАДУ СА ОКВИРИМА СПЕЦИЈАЛНЕ НАМЕНЕ**

(Стандард важи за ревизије финансијских извештаја за периоде који се завршавају 15. децембра 2016. године, или касније)

#### **САДРЖАЈ**

Параграф

#### **Увод**

Делокруг овог ISA 1–3

Датум ступања на снагу 4

#### **Циљ 5**

Дефиниције 6–7

#### **Захтеви**

Разматрања приликом прихватања ангажовања 8

Разматрања приликом планирања и спровођења ревизије 9–10

Формирање мишљења и разматрања приликом извештавања 11–14

#### **Примена и остала објашњења**

Дефиниција оквира специјалне намене A1–A4

Разматрања приликом прихватања ангажовања A5–A8

Разматрања приликом планирања и спровођења ревизије A9–A12

Формирање мишљења и разматрања приликом извештавања A13–A21

Прилог: Илустрације извештаја независног ревизора о финансијским извештајима специјалне намене

Међународни стандард ревизије (ISA) 800 (ревидиран), Специјална разматрања – ревизије финансијских извештаја припремљених у складу са оквирима специјалне намене треба тумачити у складу са ISA 200, Општи циљеви независног ревизора и спровођење ревизије у складу са међународним стандардима ревизије.



## **Увод**

### **Делокруг овог ISA**

1. Међународни стандарди ревизије (ISA) 100–700 се односе на ревизију финансијских извештаја. Овај ISA се бави специјалним разматрањима у примени тих Међународних стандарда ревизије у ревизију финансијских извештаја припремљених у складу са оквиром специјалне намене.

2. Овај ISA је писан у контексту комплетног сета финансијских извештаја припремљеног у складу са оквиром специјалне намене. ISA 805 (ревидиран)<sup>5</sup> се бави специјалним разматрањима која су релевантна за ревизије појединачних финансијских извештаја или одређених елемената, рачуна или ставки финансијских извештаја.

3. Овај ISA нема већу важност од захтева осталих ISA; нити се бави свим специјалним разматрањима која могу бити релевантна у одређеним околностима ангажовања.

### **Датум ступања на снагу**

4. Овај ISA важи за ревизије финансијских извештаја за периоде који се завршавају 15. децембра 2016. године или касније.

### **Циљ**

5. Приликом примене Међународних стандарда ревизије у ревизији финансијских извештаја припремљених у складу са оквирима специјалне намене, циљ ревизора је да на адекватан начин обради посебна разматрања која су релевантна за:

- (а) Прихватање ангажовања;
- (б) Планирање и спровођење ангажовања; и
- (ц) Формирање мишљења и извештавање о финансијским извештајима.

### **Дефиниције**

6. За потребе Међународних стандарда ревизије наведени појмови имају следеће значење:

(а) Финансијски извештаји специјалне намене – Финансијски извештаји припремљени у складу са оквиром специјалне намене. (видети параграф А4)

(б) Оквир специјалне намене – Оквир финансијског извештавања осмишљен у циљу испуњавања потреба за финансијским информацијама специфичних корисника. Оквир финансијског извештавања може бити оквир фер презентације или оквир усклађености. (видети параграфе А1–А4)

7. Појам „финансијски извештаји“ у овом ISA значи „комплетан сет финансијских извештаја специјалне намене. Захтевима применљивог оквира финансијског извештавања се одређује структура презентације и садржај финансијских извештаја, и шта чини комплетан сет финансијских извештаја. Референца на „финансијске извештаје специјалне намене“ укључује повезана обелодањивања.

### **Захтеви**

#### **Разматрања приликом прихватања ангажовања**

*Прихватљивост оквира финансијског извештавања*

8. ISA 210 захтева од ревизора да утврди прихватљивост оквира финансијског извештавања примењеног у припреми финансијских извештаја. Приликом ревизије финансијских извештаја специјалне намене, ревизор треба да стекне разумевање: (видети: параграфе А5–А8)

- (а) Намене финансијских извештаја;
- (б) Циљних корисника; и
- (ц) Поступака које је руководство применило како би утврдило да је применљиви оквир финансијског извештавања прихватљив у датим околностима.

#### **Разматрања приликом планирања и спровођења ревизије**

9. ISA 200 захтева од ревизора да се придржава Међународних стандарда ревизије који су релевантни за ревизију. Приликом планирања и спровођења ревизије финансијских извештаја опште намене, ревизор утврђује да ли примена Међународних стандарда ревизије захтева специјално разматрање у околностима тог ангажовања. (видети параграфе А9–А12)

10. ISA 315 (ревидиран) захтева од ревизора да стекне разумевање о одабиру и примени рачуноводствених политика од стране ентитета. У случају финансијских извештаја који су припремљени у складу са одредбама уговора, ревизор треба да стекне разумевање свих значајних тумачења уговора од стране руководства приликом припреме тих финансијских извештаја.

Тумачење се сматра значајним када би усвајање другог разумног тумачења резултирало материјалном разликом у информацијама презентованим у финансијским извештајима.

#### **Формирање мишљења и разматрања приликом извештавања**

11. Приликом формирања мишљења и извештавања о финансијским извештајима специјалне намене, ревизор примењује захтеве из ISA 700 (ревидиран). (видети параграфе A13–A19)

##### *Опис применљивог оквира финансијског извештавања*

12. ISA 700 (ревидиран) захтева од ревизора да процени да ли финансијски извештаји садрже адекватан позив на применљиви оквир финансијског извештавања или његов опис. У случају финансијских извештаја који су припремљени у складу са одредбама уговора, ревизор процењује да ли финансијски извештаји на адекватан начин описују значајна тумачења уговора на ком се заснивају финансијски извештаји.

13. ISA 700 (ревидиран) се бави формом и садржајем извештаја ревизора, укључујући специфичан редослед одређених елемената. У случају извештаја ревизора о финансијским извештајима специјалне намене:

(а) Извештај ревизора такође садржи опис намене финансијских извештаја и, уколико је то потребно, циљне кориснике, или се позива на напомену у финансијским извештајима специјалне намене која садржи ту информацију; и

(б) Уколико руководство има могућност избора оквира финансијског извештавања за припрему тих финансијских извештаја, опис одговорности руководства за финансијске извештаје такође садржи позив на одговорност руководства за проверу да ли је применљиви оквир финансијског извештавања прихватљив у датим околностима.

##### *Упозоравање читалаца да су финансијски извештаји припремљени у складу са оквиром специјалне намене*

14. Извештај ревизора о финансијским извештајима специјалне намене укључује пасус којим се скреће пажња, у ком се читаоци обавештавају да су финансијски извештаји припремљени у складу са оквиром специјалне намене и да, као резултат тога, финансијски извештаји можда не одговарају другим наменама. (видети параграфе A20–A21)

\* \* \*

#### **Примена и остала објашњења**

##### **Дефиниција оквира специјалне намене** (видети параграф 6)

A1. Примери оквира специјалне намене су:

- Пореска основа рачуноводства за скуп финансијских извештаја који се прилажу уз пореску пријаву ентитета;
- Рачуноводствена основа утемељена на готовинским приливима и одливима за информације о токовима готовине које ентитет припрема за своје повериоце;
- Одредбе финансијског извештавања које успоставља регулаторно тело како би се испунили захтеви тог регулаторног тела; или
- Уговорне одредбе финансијског извештавања, као што су одредбе уговора о дужничким инструментима, уговора о зајму, или донацији за пројекат.

A2. Могу постојати околности у којима се оквир специјалне намене заснива на оквиру финансијског извештавања који је установила овлашћена или призната организација за постављање стандарда или је установљен законом или регулативом, али није у складу са свим захтевима тог оквира. Пример је уговор који захтева да финансијски уговори буду припремљени у складу са већином, али не и свим Стандардима финансијског извештавања у правном систему X. Уколико је ово прихватљиво у околностима датог ангажовања, није прикладно да опис применљивог оквира финансијског извештавања у финансијским извештајима специјалне намене наводи потпуну усклађеност са оквиром финансијског извештавања који је утврдила овлашћена или призната организација за успостављање стандарда или је утврђен законом или регулативом. У горе поменутом примеру уговора, опис применљивог оквира финансијског извештавања се може позвати на одредбе финансијског извештавања наведене у уговору, уместо позивања на Стандарде финансијског извештавања у правном систему X.

A3. У околностима описаним у параграфу A2, оквир специјалне намене може бити оквир који није оквир фер презентације, чак и када је оквир финансијског извештавања на ком се он заснива оквир фер презентације. То је због тога што оквир специјалне намене не мора бити усклађен са свим захтевима оквира финансијског извештавања који установљава овлашћена или призната

организација за успостављање стандарда или је прописан законом или регулативом, и који је неопходан како би се постигла фер презентација финансијских извештаја.

A4. Финансијски извештаји припремљени у складу са оквиром специјалне намене могу бити једини финансијски извештаји које припрема ентитет. У таквим околностима, те финансијске извештаје могу користити и други корисници осим оних за које је осмишљен овај оквир финансијског извештавања. Упркос широкој дистрибуцији финансијских извештаја у тим околностима, финансијски извештаји се ипак сматрају финансијским извештајима специјалне намене за потребе овог ISA. Захтеви у параграфима 13–14 су осмишљени како би се избегли неспоразуми о намени финансијских извештаја. Обелодањивања обухватају објашњавајуће и описне информације, постављене на начин који је јасно одређен или на други начин дозвољен применљивим оквиром финансијског извештавања, у телу финансијског извештаја или у напоменама или укључен кроз унакрсно референцирање.

#### **Разматрања приликом прихватања ангажовања**

*Прихватљивост оквира финансијског извештавања (видети параграф 8)*

A5. У случају финансијских извештаја специјалне намене, потребе корисника за финансијским информацијама су кључни фактор приликом утврђивања прихватљивости оквира финансијског извештавања који се користи у припреми финансијских извештаја.

A6. Применљиви оквир финансијског извештавања може обухватити стандарде финансијског извештавања које је установила организација овлашћена или призната за објављивање стандарда за финансијске извештаје специјалне намене. У том случају ће ти стандарди бити сматрани прихватљивим за ту намену, уколико организација прати установљен и транспарентан поступак који укључује сагледавање и разматрање становишта релевантних стејкхолдера. У неким правним системима, законом или регулативом може бити одређено који се оквир финансијског извештавања користи од стране руководства у припреми финансијских извештаја специјалне намене за одређену врсту ентитета. На пример, регулаторно тело може установити одредбе финансијског извештавања како би се задовољили захтеви које поставља то регулаторно тело. У одсуству показатеља које указују на супротно, такав оквир финансијског извештавања се сматра прихватљивим за финансијске извештаје специјалне намене које припрема тај ентитет.

A7. У случајевима када су стандарди финансијских извештаја из параграфа A6 допуњени законским и регулаторним захтевима, ISA 210 захтева да ревизор утврди да ли постоје конфликти између стандарда финансијског извештавања и додатних захтева, и прописује активности које ревизор треба да предузме у случају да такав конфликт постоји.

A8. Применљиви оквир финансијског извештавања може обухватати уговорне одредбе финансијског извештавања или изворе који нису описани у параграфима A6 и A7. У том случају, прихватљивост оквира финансијског извештавања у датим околностима утврђује се разматрањем да ли оквир има одлике које обично имају оквири финансијског извештавања као што је описано у Прилогу 2 у ISA 210. У случају оквира специјалне намене, релативни значај сваке одлике на конкретно ангажовање је питање професионалног расуђивања. На пример, за потребе утврђивања нето вредности имовине ентитета на датум продаје, продавац и купац се могу договорити да веома опрезна процена исправки сумњивих потраживања одговара њиховим потребама, упркос томе што такве финансијске информације нису неутралне кад се пореде са финансијским извештајима припремљеним у складу са оквиром специјалне намене.

#### **Разматрања приликом планирања и спровођења ревизије (видети параграф 9)**

A9. ISA 200 захтева од ревизора да поступа у складу са (а) релевантним етичким захтевима који се тичу ангажовања на ревизији финансијских извештаја, укључујући и захтеве који се односе на независност, и (б) свим ISA који су релевантни за ревизију. Од ревизора се такође тражи да поступа у складу са сваким захтевом ISA, осим уколико, у датим околностима, целокупан ISA није релевантан или конкретан захтев није релевантан јер је условљен, а тај услов не постоји. У изузетним околностима, ревизор може проценити да је неопходно да одступи од одређеног захтева ISA тако што ће спровести алтернативни ревизијски поступак како би се постигао циљ тог захтева.

A10. Примена неких захтева ISA у ревизији финансијских извештаја специјалне намене може укључивати посебна разматрања од стране ревизора. На пример, у ISA 320, расуђивања о питањима која имају материјални значај за кориснике финансијских извештаја заснивају се на разматрању заједничких потреба целе групе за финансијским информацијама. У случају ревизије финансијских извештаја специјалне намене, међутим, та расуђивања се заснивају на разматрању потреба одређених корисника за финансијским информацијама.

A11. У случају финансијских извештаја специјалне намене, као што су они припремљени у складу са уговорним захтевима, руководство се може договорити са циљним корисницима око граничне вредности испод које сви погрешни искази уочени током ревизије неће бити исправљани или на други начин прилагођавани. Постојање таквог прага не ослобађа ревизора обавезе да

утврди материјалност у складу са ISA 320 за потребе планирања и спровођења ревизије финансијских извештаја специјалне намене.

A12. Стандард ISA 260 (ревидиран) захтева од ревизора да одреди адекватно лице (лица) у управљачкој структури ентитета са којим ће комуницирати. У ISA 260 (ревидиран) је наведено да, у неким случајевима, сви који су овлашћени за управљање ентитетом учествују у руковођењу ентитетом, и испуњавање захтева у погледу комуникације се модификује да би се препознала та чињеница. Када ентитет такође припрема комплетан сет финансијских извештаја опште намене, она лица која су одговорна за надзор над припремањем финансијских извештаја специјалне намене не морају да буду иста лица овлашћена за управљање која су одговорна за надзор над припремањем финансијских извештаја опште намене.

**Формирање мишљења и разматрања приликом извештавања** (видети параграф 11)

A13. Прилог овог ISA садржи илустрације извештаја независног ревизора о финансијским извештајима специјалне намене. Друге илустрације извештаја ревизора могу бити релевантне за извештавање о финансијским извештајима специјалне намене (видети, на пример, Прилоге уз ISA 700 (ревидиран), ISA 705 (ревидиран), ISA 570 (ревидиран), 16 ISA 720 (ревидиран), 17 и ISA 706 (ревидиран)).

*Примена стандарда ISA 700 (ревидиран) код извештавања о финансијским извештајима специјалне намене*

A14. Параграф 11 овог стандарда објашњава да се од ревизора захтева да примени ISA 700 (ревидиран) када формира мишљење и извештава о финансијским извештајима специјалне намене. При томе, од ревизора се такође захтева да примењује захтеве који се тичу извештавања из других стандарда, а посебна разматрања наведена у параграфима A15–A19 у наставку, могу да му буду од помоћи.

**Начело сталности**

A15. Финансијски извештаји посебне намене могу или не морају да се припреме у складу са оквиром финансијског извештавања за који је релевантна рачуноводствена основа у складу са начелом сталности (на пример рачуноводствена основа у складу са начелом сталности није релевантна за поједине финансијске извештаје састављене на пореској основи у одређеним правним системима). У зависности од применљивог оквира финансијског извештавања који се користи у припреми финансијских извештаја специјалне намене, опис у извештају ревизора о одговорностима руководства које се односе на начело сталности, можда ће морати да се прилагоди ако буде потребно. Опис у извештају ревизора о одговорностима ревизора можда ће такође морати да се прилагоди, ако се укаже потреба, у зависности од тога како се ISA 570 (ревидиран) примењује у околностима ангажовања.

**Кључна ревизијска питања**

A16. ISA 700 (ревидиран) захтева да ревизор саопштава кључна питања ревизије у складу са ISA 701 за ревизију комплетних сетова финансијских извештаја опште намене котираних ентитета. За ревизију финансијских извештаја специјалне намене, стандард ISA 701 примењује се само када се комуникација кључних ревизијских питања у извештају ревизора о финансијским извештајима специјалне намене захтева законом или регулативом или ако ревизор сам одлучи да саопштава кључна питања ревизије. Када су кључна питања ревизије саопштена у извештају ревизора о финансијским извештајима специјалне намене, ISA 701 се примењује у целини.

**Остале информације**

A17. ISA 720 (ревидиран) бави се одговорностима ревизора у вези са осталим информацијама. У контексту овог стандарда, извештаји који садрже или прате финансијске извештаје специјалне намене – чији је циљ да пружи власницима (или сличним заинтересованим странама) информације о питањима презентованим у финансијским извештајима специјалне намене – сматрају се годишњим извештајима за сврху стандарда ISA 720 (ревидиран). У случају финансијских извештаја који су припремљени коришћењем оквира специјалне намене, израз „сличне заинтересоване стране” укључује конкретне кориснике чије се потребе за финансијским информацијама испуњавају самом структуром оквира специјалне намене који се користи за припрему финансијских извештаја специјалне намене. Када ревизор утврди да ентитет планира да објави такав извештај, захтеви из ISA 720 (ревидиран) примењују се на ревизију финансијских извештаја посебне намене.

**Име партнера у ангажовању**

A18. Захтев из ISA 700 (ревидиран) да ревизор укључи име партнера у ангажовању у свом извештају такође се односи и на ревизију финансијских извештаја специјалне намене котираних ентитета. Од ревизора може да се захтева законом или регулативом да укључи име партнера у ангажовању у извештају ревизора или он може сам да одлучи да то учини приликом извештавања о финансијским извештајима специјалне намене ентитета који нису котирани на берзи.

*Укључивање референце на Извештај ревизора о комплетном сету финансијских извештаја опште намене*

A19. Ревизор може сматрати да је примерено да се у пасусу о осталим питањима у извештају ревизора о финансијским извештајима специјалне намене, наведе референца на извештај ревизора о комплетном сету финансијских извештаја опште намене или на питања која су наведена у њему (види ISA 706 (ревидиран)). На пример, ревизор може да сматра за сходно да у извештају ревизора о финансијским извештајима специјалне намене укључи референцу на одељак *Материјално значајне неизвесности које се односе на пословање у складу са начелом сталности* који је укључен у извештај ревизора о финансијским извештајима опште намене.

*Упозоравање читалаца да су финансијски извештаји припремљени у складу са оквиром специјалне намене* (видети параграф 14)

A20. Финансијски извештаји специјалне намене се могу користити и за потребе различите од оних за које су намењени. На пример, регулаторно тело може захтевати да одређени ентитети учине финансијске извештаје специјалне намене јавно доступним. Како би се избегли неспоразуми, ревизор упозорава кориснике извештаја ревизора укључивањем пасуса којим се скреће пажња да су финансијски извештаји припремљени у складу са оквиром специјалне намене и, зато, можда нису прикладни за друге намене. Стандард ISA 706 (ревидиран) захтева да овај пасус буде укључен у одвојеном одељку извештаја ревизора са одговарајућим насловом који садржи израз „скретање пажње”.

*Ограничења која се тичу дистрибуције или коришћења* (видети параграф 14)

A21. Као додатак упозорењу захтеваном у параграфу 14, ревизор може сматрати да је неопходно да нагласи да је извештај ревизора намењен искључиво за одређене кориснике. У зависности од закона или регулативе одређеног правног система, ово се може постићи ограничавањем дистрибуције или коришћења извештаја ревизора. У тим околностима, пасус о коме се говори у параграфу 14 може бити проширен како би се укључила и ова остала питања, а такође треба прилагодити и поднаслов. (видети илустрације у Прилогу овог стандарда)

-----  
*ISA 805 (ревидиран), Специјална разматрања – ревизије појединачних финансијских извештаја и посебних елемента, рачуна или позиција у финансијским извештајима.*

*ISA 200, Општи циљеви независног ревизора и спровођење ревизије у складу са међународним стандардима ревизије, параграф 13(а)*

*ISA 200, параграф 18.*

*ISA 315 (ревидиран), Идентификовање и процена ризика материјално погрешних исказа путем разумевања ентитета и његовог окружења, параграф 11(ц).*

*ISA 700 (ревидиран), Формирање мишљења и извештавање о финансијским извештајима*

*ISA 700 (ревидиран), параграф 15.*

*Или други појам који одговара контексту законског оквира у одређеном правном систему.*

*ISA 200, параграф 13(ф)*

*ISA 210, параграф 18.*

*ISA 200, параграфи 14.18 и 22–23.*

*ISA 320, Материјалност у планирању и спровођењу ревизије, параграф 2.*

*ISA 260 (ревидиран), Комуникација са лицима овлашћеним за управљање*

*ISA 260 (ревидиран), параграф А8*

*ISA 705 (ревидиран), Модификације мишљења у извештају независног ревизора*

*ISA 570 (ревидиран), Начело сталности*

*ISA 720 (ревидиран), Одговорност ревизора у вези са осталим информацијама*

*ISA 706 (ревидиран), Пасус којим се скреће пажња и пасусу у вези са осталим питањима у извештају независног ревизора*

*ISA 570 (ревидиран), параграф 2*

*Видети ISA 700 (ревидиран), параграфи 34(б) и А48.*

*Видети ISA 700 (ревидиран), параграф 39(б)(iv).*

*ISA 701, Саопштавање кључних ревизијских питања у извештају независног ревизора*

*ISA 700 (ревидиран), paragraph 31*

*Видети ISA 700 (ревидиран), параграфи 45 и А56–А58*

*Видети ISA 706 (ревидиран), параграфи 10–11*

Видети параграф 9(а) стандарда ISA 706 (ревидиран)

## Прилог

(видети параграф A14)

### **Илустрације извештаја независног ревизора о финансијским извештајима специјалне намене**

• Илустрација 1: Извештај ревизора о комплетном сету финансијских извештаја ентитета који није котиран на берзи, припремљених у складу са одредбама уговора које се тичу финансијског извештавања (за потребе овог примера, оквир усклађености).

• Илустрација 2: Извештај ревизора о комплетном сету финансијских извештаја ентитета који није котиран на берзи, припремљених у складу са пореском основом рачуноводства у правном систему X (за потребе овог примера, оквир усклађености).

• Илустрација 3: Извештај ревизора о комплетном сету финансијских извештаја ентитета котираног на берзи припремљених у складу са одредбама финансијског извештавања које одређује регулаторно тело (за потребе овог примера, оквир фер презентације).

**Илустрација 1: Извештај ревизора о комплетном сету финансијских извештаја ентитета који није котиран на берзи припремљених у складу са одредбама уговора које се тичу финансијског извештавања (за потребе ове илустрације, оквир усклађености).**

**За сврху овог илустративног примера извештаја ревизора, претпостављене су следеће околности:**

• Финансијске извештаје припрема руководство ентитета у складу са одредбама уговора које се тичу финансијског извештавања (то јест, са Оквиром специјалне намене). Руководство нема на располагању могућност да бира оквир финансијског извештавања.

• Применљиви оквир финансијског извештавања је оквир усклађености.

• Извештај ревизора о комплетном сету финансијских извештаја опште намене није издат.

• Услови ревизијског ангажовања одражавају опис одговорности руководства за финансијске извештаје из ISA 210.

• Ревизор је закључио да је мишљење без модификација („чисто“) прикладно на основу прикупљених ревизијских доказа.

• Релевантни етички захтеви који се односе на ревизију су етички захтеви који се односе на ревизије у датом правном систему.

• На основу прикупљених ревизијских доказа, ревизор је закључио да не постоји материјално значајна неизвесност у вези са догађајима или условима који могу да изазову значајну сумњу у вези са способношћу ентитета да настави са пословањем по начелу сталности у складу са ISA 570 (ревидиран).

• Дистрибуција и коришћење извештаја ревизора је ограничено.

• Од ревизора се не захтева, а он није донео другачију одлуку, да саопштава кључна ревизијска питања у складу са ISA 701.

• Ревизор је утврдио да не постоје остале информације (то јест, захтеви стандарда ISA 720 (ревидиран) нису применљиви).

• Лица која су одговорна за надзор финансијских извештаја нису иста лица која су одговорна за припрему финансијских извештаја.

• Поред ревизије финансијских извештаја ревизор нема друге извештајне одговорности у складу са захтевима локалног закона.

### **ИЗВЕШТАЈ НЕЗАВИСНОГ РЕВИЗОРА**

[одговарајући адресат]

### **Мишљење**

Извршили смо ревизију финансијских извештаја Компаније АБЦ (у наставку Компанија), који обухватају биланс стања на дан 31. децембар 20X1. године, биланс успеха, извештај о променама на капиталу и извештај о токовима готовине за годину која се завршава на тај дан, и сумарни преглед значајних рачуноводствених политика.

По нашем мишљењу, приложени финансијски извештаји Компаније за годину која се завршила 31. децембра, 20X1, су припремљени, по свим материјално значајним аспектима, на основу уговорних одредби из Одељка 3 које се тичу финансијског извештавања, склопљеног 1. јануара 20X1, уговора између Компаније АБЦ и Компаније ДЕФ („уговор“).

### **Основа за мишљење**

Ревизију смо извршили у складу са Међународним стандардима ревизије (ISA). Наше одговорности у складу са тим стандардима су детаљније описане у одељку извештаја који је насловљен *Одговорности ревизора за ревизију финансијских извештаја*. Ми смо независни у односу на Компанију у складу са етичким захтевима који су релевантни за нашу ревизију финансијских извештаја у (правни систем), и испунили смо наше друге етичке одговорности у складу са овим

захтевима. Сматрамо да су ревизијски докази које смо прибавили довољни и адекватни да нам пруже основу за наше мишљење.

### **Скретање пажње – Рачуноводствена основа и ограничење дистрибуције и коришћења**

Скрећемо пажњу на Напомену X у финансијским извештајима, у којој се описује рачуноводствена основа. Финансијски извештаји су припремљени за сврхе усклађивања Компаније са одредбама које се тичу финансијског извештавања из горе поменутог уговора. Као последица тога, финансијски извештаји могу бити неприкладни за друге намене. Наш извештај је намењен само Компанији и Компанији ДЕФ и не сме се дистрибуирати или користити од стране других страна осим Компаније и компаније ДЕФ. Наше мишљење у вези са овим питањем није модификовано.

### **Одговорност руководства и лица овлашћених за управљање за финансијске извештаје**

Руководство је одговорно за припрему ових финансијских извештаја у складу са одредбама Одељка 3 уговора које се тичу финансијског извештавања, и за оне интерне контроле за које одреди да су потребне за припрему финансијских извештаја који не садрже материјално значајне погрешне исказе, настале услед криминалне радње или грешке.

У састављању финансијских извештаја, руководство је одговорно за процену способности Компаније да настави са пословањем у складу са начелом сталности, обелодањујући, по потреби, питања која се односе на сталност пословања и примену начела сталности пословања као рачуноводствене основе, осим ако руководство намерава да ликвидира Компанију или да обустави пословање, или нема другу реалну могућност осим да то уради.

Лица овлашћена за управљање су одговорна за надгледање процеса финансијског извештавања Компаније.

### **Одговорност ревизора за ревизију финансијских извештаја**

Наш циљ је стицање уверавања у разумној мери о томе да финансијски извештаји, узети у целини, не садрже материјално значајне погрешне исказе, настале услед криминалне радње или грешке; и издавање извештаја ревизора који садржи мишљење ревизора. Уверавање у разумној мери означава висок ниво уверавања, али не представља гаранцију да ће ревизија спроведена у складу са Међународним стандардима ревизије увек открити материјално погрешне исказе ако такви искази постоје. Погрешни искази могу да настану услед криминалне радње или грешке и сматрају се материјално значајним ако је разумно очекивати да ће они, појединачно или збирно, утицати на економске одлуке корисника донете на основу ових финансијских извештаја.

Параграф 41(б) стандарда ISA 700 (ревидиран) објашњава да осенчени материјал у наставку може да буде дат у Прилогу уз извештај ревизора. У параграфу 41(ц) стандарда ISA 700 (ревидиран) је објашњено да, када је законом, регулативом или националним стандардом ревизије изричито дозвољено ревизору да то ради, он може да наведе посебну референцу у извештају ревизора којом се упућује на локацију таквог описа на Интернет сајту одговарајућег овлашћеног тела, где је дат опис одговорности ревизора, уместо укључивања овог материјала у извештај ревизора, под условом да се опис на сајту односи на, и није у супротности а описом одговорности ревизора датим у наставку.

Као део ревизије у складу са ISA стандардима, ми примењујемо професионално просуђивање и одржавамо професионални скептицизам током ревизије. Исто тако, ми:

- Вршимо идентификацију и процену ризика од материјално значајних погрешних исказа у финансијским извештајима, насталих услед криминалне радње или грешке; осмишљавање и обављање ревизијских поступака који су прикладни за те ризике; и прибављање довољно адекватних ревизијских доказа да обезбеде основу за мишљење ревизора. Ризик да неће бити идентификовани материјално значајни погрешни искази који су резултат криминалне радње је већи него за погрешне исказе настале услед грешке, зато што криминална радња може да укључи удруживање, фалсификовање, намерне пропусте, лажно представљање или заобилажење интерне контроле.

- Стичемо разумевање о интерним контролама које су релевантне за ревизију ради осмишљавања ревизијских поступака који су прикладни у датим околностима, али не у циљу изражавања мишљења о ефикасности система интерне контроле ентитета.

- Вршимо процену примењених рачуноводствених политика и у којој мери су разумне рачуноводствене процене и повезана обелодањивања које је извршило руководство.

- Доносимо закључак о прикладности примене начела сталности као рачуноводствене основе од стране руководства и, на основу прикупљених ревизијских доказа, да ли постоји материјална неизвесност у вези са догађајима или условима који могу да изазову значајну сумњу у погледу способности ентитета да настави са пословањем у складу са начелом сталности. Ако закључимо да постоји материјална неизвесност, дужни смо да у свом извештају скренемо пажњу на повезана

обелодањивања у финансијским извештајима или, ако таква обелодањивања нису адекватна, да модификујемо своје мишљење. Наши закључци се заснивају на ревизијским доказима прикупљеним до датума извештаја ревизора. Међутим, будући догађаји или услови могу за последицу да имају да ентитет престане да послује у складу са начелом сталности.

Саопштавамо лицима овлашћеним за управљање, између осталог, планирани обим и време ревизије и значајне ревизијске налазе, укључујући све значајне недостатке интерне контроле које је ревизор идентификовао током ревизије.

[Потпис у име ревизорске фирме, име и презиме ревизора, или обоје, у складу са захтевима правног система.]

[Адреса ревизора] [Позиционирање датума и адресе је обрнуто]

[Датум]

**Илустрација 2: Извештај ревизора о комплетном сету финансијских извештаја ентитета који није котиран на берзи припремљеним у складу са пореском основном рачуноводства у правном систему X (за потребе ове илустрације, оквир усклађености).**

**За потребе навођења овог илустративног примера извештаја ревизора, претпостављене су следеће околности:**

- Ревизија комплетног сета финансијских извештаја које припрема руководство партнерства у складу са пореском основном рачуноводства у правном систему X (то јест, Оквир специјалне намене) како би се помогло партнерима у припреми њихових појединачних пореских пријава. Руководство нема на располагању могућност да бира оквир финансијског извештавања.

- Применљиви оквир финансијског извештавања је оквир усклађености.

- Услови ревизијског ангажовања одражавају опис одговорности руководства за финансијске извештаје из ISA 210. Ревизор је закључио да је мишљење без модификација („чисто“) прикладно на основу прикупљених ревизијских доказа.

- Релевантни етички захтеви који се односе на ревизију су етички захтеви који се односе на ревизије у датом правном систему.

- На основу прикупљених ревизијских доказа, ревизор је закључио да не постоји материјално значајна неизвесност у вези са догађајима или условима који могу да изазову значајну сумњу у вези са способношћу ентитета да настави са пословањем по начелу сталности у складу са ISA 570 (ревидиран).

- Дистрибуција извештаја ревизора је ограничена.

- Од ревизора се не захтева, а он није донео другачију одлуку, да саопштава кључна ревизијска питања у складу са ISA 701.

- Ревизор је утврдио да не постоје остале информације (то јест, захтеви стандарда ISA 720 (ревидиран) нису применљиви).

- Лица која су одговорна за надзор финансијских извештаја нису иста лица која су одговорна за припрему финансијских извештаја.

- Поред ревизије финансијских извештаја ревизор нема друге извештајне одговорности у складу са захтевима локалног закона или регулативе.

#### **ИЗВЕШТАЈ НЕЗАВИСНОГ РЕВИЗОРА**

[одговарајући адресат]

#### **Мишљење**

Извршили смо ревизију финансијских извештаја партнерства АБЦ (у наставку Партнерство), који обухватају биланс стања на дан 31. децембар 20X1. године, биланс успеха за годину која се завршава на тај дан, и напомене уз финансијске извештаје, укључујући и сумарни преглед значајних рачуноводствених политика.

По нашем мишљењу, финансијски извештаји Партнерства за годину која се завршава на дан 31. децембар 20X1. године су припремљени, по свим материјално значајним аспектима, у складу са [навести применљиви закон о порезу на добит] у правном систему X.

#### **Основа за мишљење**

Ревизију смо извршили у складу са Међународним стандардима ревизије (ISA). Наше одговорности у складу са тим стандардима су детаљније описане у одељку извештаја који је насловљен *Одговорности ревизора за ревизију финансијских извештаја*. Ми смо независни у односу на Компанију у складу са етичким захтевима који су релевантни за нашу ревизију финансијских извештаја у (*правни систем*), и испунили смо наше друге етичке одговорности у складу са овим захтевима. Сматрамо да су ревизијски докази које смо прибавили довољни и адекватни да нам пруже основу за наше мишљење.

#### **Скретање пажње – Рачуноводствена основа и ограничење дистрибуције и коришћења**

Скрећемо пажњу на Напомену X у финансијским извештајима, у којој се описује рачуноводствена основа. Финансијски извештаји су припремљени како би помогли партнерима Партнерства АБЦ да припреме своје пореске пријаве. Као последица тога, финансијски извештаји могу бити неприкладни за друге намене. Наш извештај је намењен само Партнерству или



партнерима, и не сме се дистрибуирати никоме осим Партнерству или његовим партнерима. Наше мишљење у вези са овим питањем није модификовано.

### **Одговорност руководства и лица овлашћених за управљање за финансијске извештаје**

Руководство је одговорно за припрему ових финансијских извештаја у складу са пореском основном рачуноводства у правном систему X, и за оне интерне контроле за које одреди да су потребне за припрему финансијских извештаја који не садрже материјално значајне погрешне исказе, настале услед криминалне радње или грешке.

У састављању финансијских извештаја, руководство је одговорно за процену способности Компаније да настави са пословањем у складу са начелом сталности, обелодањујући, по потреби, питања која се односе на сталност пословања и примену начела сталности пословања као рачуноводствене основе, осим ако руководство намерава да ликвидира Компанију или да обустави пословање, или нема другу реалну могућност осим да то уради.

Лица овлашћена за управљање су одговорна за надгледање процеса финансијског извештавања Компаније

### **Одговорност ревизора за ревизију финансијских извештаја**

Наш циљ је стицање уверавања у разумној мери о томе да финансијски извештаји, узети у целини, не садрже материјално значајне погрешне исказе, настале услед криминалне радње или грешке; и издавање извештаја ревизора који садржи мишљење ревизора. Уверавање у разумној мери означава висок ниво уверавања, али не представља гаранцију да ће ревизија спроведена у складу са Међународним стандардима ревизије увек открити материјално погрешне исказе ако такви искази постоје. Погрешни искази могу да настану услед криминалне радње или грешке и сматрају се материјално значајним ако је разумно очекивати да ће они, појединачно или збирно, утицати на економске одлуке корисника донете на основу ових финансијских извештаја.

Параграф 41(6) стандарда ISA 700 (ревидиран) објашњава да осенчени материјал у наставку може да буде дат у Прилогу уз извештај ревизора. У параграфу 41(ц) стандарда ISA 700 (ревидиран) је објашњено да, када је законом, регулативом или националним стандардом ревизије изричито дозвољено ревизору да то ради, он може да наведе посебну референцу у извештају ревизора којом се упућује на локацију таквог описа на Интернет сајту одговарајућег овлашћеног тела, где је дат опис одговорности ревизора, уместо укључивања овог материјала у извештај ревизора, под условом да се опис на сајту односи на, и није у супротности а описом одговорности ревизора датим у наставку.

Као део ревизије у складу са ISA стандардима, ми примењујемо професионално просуђивање и одржавамо професионални скептицизам током ревизије. Исто тако, ми:

- Вршимо идентификацију и процену ризика од материјално значајних погрешних исказа у финансијским извештајима, насталих услед криминалне радње или грешке; осмишљавање и обављање ревизијских поступака који су прикладни за те ризике; и прибављање довољно адекватних ревизијских доказа да обезбеде основу за мишљење ревизора. Ризик да неће бити идентификовани материјално значајни погрешни искази који су резултат криминалне радње је већи него за погрешне исказе настале услед грешке, зато што криминална радња може да укључи удруживање, фалсификовање, намерне пропусте, лажно представљање или заобилажење интерне контроле.

- Стичемо разумевање о интерним контролама које су релевантне за ревизију ради осмишљавања ревизијских поступака који су прикладни у датим околностима, али не у циљу изражавања мишљења о ефикасности система интерне контроле ентитета.

- Доносимо закључак о прикладности примене начела сталности као рачуноводствене основе од стране руководства и, на основу прикупљених ревизијских доказа, да ли постоји материјална неизвесност у вези са догађајима или условима који могу да изазову значајну сумњу у погледу способности ентитета да настави са пословањем у складу са начелом сталности. Ако закључимо да постоји материјална неизвесност, дужни смо да у свом извештају скренемо пажњу на повезана обелодањивања у финансијским извештајима или, ако таква обелодањивања нису адекватна, да модификујемо своје мишљење. Наши закључци се заснивају на ревизијским доказима прикупљеним до датума извештаја ревизора. Међутим, будући догађаји или услови могу да последицу да имају да ентитет престане да послује у складу са начелом сталности.

- Вршимо процену примењених рачуноводствених политика и у којој мери су разумне рачуноводствене процене и повезана обелодањивања које је извршило руководство.

- Саопштавамо лицима овлашћеним за управљање, између осталог, планирани обим и време ревизије и значајне ревизијске налазе, укључујући све значајне недостатке интерне контроле које је ревизор идентификовао током ревизије.

[Потпис у име ревизорске фирме, име и презиме ревизора, или обоје, у складу са захтевима правног система]

[Адреса ревизора] [Позиционирање датума и адресе је обрнуто]

[Датум]

**Илустрација 3: Извештај ревизора о комплетном сету финансијских извештаја ентитета котираног на берзи припремљених у складу са одредбама финансијског извештавања које одређује регулаторно тело (за потребе овог примера, оквир фер презентације).**

За потребе навођења овог илустративног примера извештаја ревизора, претпостављене су следеће околности:

- Ревизија комплетног сета финансијских извештаја котираног ентитета које припрема руководство ентитета у складу са одредбама финансијског извештавања које одређује регулаторно тело (то јест. Оквир специјалне намене) како би се задовољили захтеви регулаторног тела. Руководство нема на располагању могућност да бира оквир финансијског извештавања.

- Применљиви оквир финансијског извештавања је оквир фер презентације.

- Услови ревизијског ангажовања одражавају опис одговорности руководства за финансијске извештаје из ISA 210.

- Ревизор је закључио да је мишљење без модификација („чисто“) прикладно на основу прикупљених ревизијских доказа.

- Релевантни етички захтеви који се односе на ревизију су етички захтеви који се односе на ревизије у датом правном систему.

- На основу прикупљених ревизијских доказа, ревизор је закључио да постоји материјално значајна неизвесност у вези са догађајима или условима који могу да изазову значајну сумњу у вези са способношћу ентитета да настави са пословањем по начелу сталности у складу са ISA 570 (ревидиран). Примерено је да се изврши обелодањивање материјално значајне неизвесности у финансијским извештајима.

- Дистрибуција и коришћење извештаја ревизора није ограничено.

- Регулатор захтева од ревизора да саопшти кључна ревизијска питања у складу са стандардом ISA 701.

- Пасус у вези са осталим питањима наводи да је ревизор такође издао извештај ревизора о финансијским извештајима који је припремила Компанија АБЦ за исти период у складу са оквиром опште намене.

- Ревизор је утврдио да не постоје остале информације (то јест, захтеви стандарда ISA 720 (ревидиран) нису применљиви).

- Лица која су одговорна за надзор финансијских извештаја нису иста лица која су одговорна за припрему финансијских извештаја.

- Поред ревизије финансијских извештаја ревизор нема друге извештајне одговорности у складу са захтевима локалног закона.

#### **ИЗВЕШТАЈ НЕЗАВИСНОГ РЕВИЗОРА**

[За акционаре компаније АБЦ или други одговарајући адресат]

#### **Мишљење**

Извршили смо ревизију финансијских извештаја Компаније АБЦ (у наставку Компанија), који обухватају биланс стања на дан 31. децембра 20X1. године, биланс успеха, извештај о променама на капиталу и извештај о токовима готовине за годину која се завршава на тај дан, и напомене уз финансијске извештаје, укључујући и сумарни преглед значајних рачуноводствених политика.

По нашем мишљењу, приложени финансијски извештаји, истинито и објективно приказују (или дају истинит и објективан приказ), по свим материјално значајним аспектима, финансијске позиције Компаније на дан 31. децембра, 20X1. године, и њене финансијске успешности за годину која је завршила, у складу са одредбама одељка Y Регулative 3 које се тичу финансијског извештавања.

#### **Основа за мишљење**

Ревизију смо извршили у складу са Међународним стандардима ревизије (ISA). Наше одговорности у складу са тим стандардима су детаљније описане у одељку извештаја који је насловљен *Одговорности ревизора за ревизију финансијских извештаја*. Ми смо независни у односу на Компанију у складу са етичким захтевима који су релевантни за нашу ревизију финансијских извештаја у (правни систем), и испунили смо наше друге етичке одговорности у складу са овим захтевима. Сматрамо да су ревизијски докази које смо прибавили довољни и адекватни да нам пруже основу за наше мишљење.

#### **Скретање пажње – Рачуноводствена основа**

Скрећемо пажњу на Напомену X у финансијским извештајима, у којој се описује рачуноводствена основа. Финансијски извештаји су припремљени како би помогли Компанији АБЦ да испуни захтеве Регулаторног тела ДЕФ. Као резултат тога, финансијски извештаји могу бити неприкладни за друге намене. Наше мишљење у вези са овим питањем није модификовано.

### **Материјална неизвесност која се односи на начело сталности**

Скрећемо пажњу на Напомену 6 у финансијским извештајима, у којој се наводи да је Компанија забележила нето губитак од ZZZ током године која је завршила 31. децембра, 20X1, и да су од тог датума укупне обавезе Компаније веће од укупне имовине. Као што је наведено у Напомени 6, ови догађаји или услови, заједно са осталим питањима наведеним у Напомени 6, указују на постојање материјалне неизвесности која може да изазову значајну сумњу у погледу способности ентитета да настави са пословањем у складу са начелом сталности. Наше мишљење у вези са овим питањем није модификовано.

### **Кључна ревизијска питања**

Кључна ревизијска питања су питања која су, по нашем професионалном просуђивању, била од највећег значаја у нашој ревизији консолидованих финансијских извештаја за текући период. Ова питања су разматрана у контексту ревизије консолидованих финансијских извештаја у целини и у формирању нашег мишљења о њима, и ми нисмо изнели издвојено мишљење о овим питањима. Поред питања која су описана у претходном одељку насловљеном Материјална неизвесност која се односи на начело сталности, одредили смо да су питања описана у наставку кључна ревизијска питања која ће бити укључена у наш извештај.

*(Опис сваког појединог кључног ревизијског питања у складу са стандардом ISA 701, који је применљив на ову ревизију)*

### **Остала питања**

Компанија је припремила засебан сет финансијских извештаја за годину која се завршава 31. децембра 20X1, у складу са Међународним стандардима финансијског извештавања, о којима смо издали посебан извештај ревизора акционарима Компаније, који је датиран 31. марта 20X2.

### **Одговорност руководства и лица овлашћених за управљање за финансијске извештаје**

Руководство је одговорно за припрему ових финансијских извештаја у складу са одредбама Одељка У Регулативе које се тичу финансијског извештавања, и за оне интерне контроле за које одреди да су потребне за припрему финансијских извештаја који не садрже материјално значајне погрешне исказе, настале услед криминалне радње или грешке.

У састављању финансијских извештаја, руководство је одговорно за процену способности Компаније да настави са пословањем у складу са начелом сталности, обелодањујући, по потреби, питања која се односе на сталност пословања и примену начела сталности пословања као рачуноводствене основе, осим ако руководство намерава да ликвидира Компанију или да обустави пословање, или нема другу реалну могућност осим да то уради.

Лица овлашћена за управљање су одговорна за надгледање процеса финансијског извештавања Компаније.

### **Одговорност ревизора за ревизију финансијских извештаја**

Наш циљ је стицање уверавања у разумној мери о томе да финансијски извештаји, узети у целини, не садрже материјално значајне погрешне исказе, настале услед криминалне радње или грешке; и издавање извештаја ревизора који садржи мишљење ревизора. Уверавање у разумној мери означава висок ниво уверавања, али не представља гаранцију да ће ревизија спроведена у складу са Међународним стандардима ревизије увек открити материјално погрешне исказе ако такви искази постоје. Погрешни искази могу да настану услед криминалне радње или грешке и сматрају се материјално значајним ако је разумно очекивати да ће они, појединачно или збирно, утицати на економске одлуке корисника донете на основу ових финансијских извештаја.

Параграф 41(б) стандарда ISA 700 (ревидиран) објашњава да осенчени материјал у наставку може да буде дат у Прилогу уз извештај ревизора. У параграфу 41(ц) стандарда ISA 700 (ревидиран) је објашњено да, када је законом, регулативом или националним стандардом ревизије изричито дозвољено ревизору да то ради, он може да наведе посебну референцу у извештају ревизора којом се упућује на локацију таквог описа на Интернет сајту одговарајућег овлашћеног тела, где је дат опис одговорности ревизора, уместо укључивања овог материјала у извештај ревизора, под условом да се опис на сајту односи на, и није у супротности а описом одговорности ревизора датим у наставку.

Као део ревизије у складу са ISA стандардима, ми примењујемо професионално просуђивање и одржавамо професионални скептицизам током ревизије. Исто тако, ми:

- Вршимо идентификацију и процену ризика од материјално значајних погрешних исказа у финансијским извештајима, насталих услед криминалне радње или грешке; осмишљавање и обављање ревизијских поступака који су прикладни за те ризике; и прибављање довољно адекватних ревизијских доказа да обезбеде основу за мишљење ревизора. Ризик да неће бити идентификовани материјално значајни погрешни искази који су резултат криминалне радње је већи него за погрешне исказе настале услед грешке, зато што криминална радња може да укључи

удруживање, фалсификовање, намерне пропусте, лажно представљање или заобилажење интерне контроле.

- Стичемо разумевање о интерним контролама које су релевантне за ревизију ради осмишљавања ревизијских поступака који су прикладни у датим околностима, али не у циљу изражавања мишљења о ефикасности система интерне контроле ентитета.

- Вршимо процену примењених рачуноводствених политика и у којој мери су разумне рачуноводствене процене и повезана обелодањивања које је извршило руководство.

- Доносимо закључак о прикладности примене начела сталности као рачуноводствене основе од стране руководства и, на основу прикупљених ревизијских доказа, да ли постоји материјална неизвесност у вези са догађајима или условима који могу да изазову значајну сумњу у погледу способности ентитета да настави са пословањем у складу са начелом сталности. Ако закључимо да постоји материјална неизвесност, дужни смо да у свом извештају скренемо пажњу на повезана обелодањивања у финансијским извештајима или, ако таква обелодањивања нису адекватна, да модификујемо своје мишљење. Наши закључци се заснивају на ревизијским доказима прикупљеним до датума извештаја ревизора. Међутим, будући догађаји или услови могу за последицу да имају да ентитет престане да послује у складу са начелом сталности.

- Вршимо процену укупне презентације, структуре и садржаја финансијских извештаја, укључујући обелодањивања, и да ли су у финансијским извештајима приказане основне трансакције и догађаји на такав начин да се постигне фер презентација.

Саопштавамо лицима овлашћеним за управљање, између осталог, планирани обим и време ревизије и значајне ревизијске налазе, укључујући све значајне недостатке интерне контроле које је ревизор идентификовао током ревизије.

Такође, достављамо лицима овлашћеним за управљање изјаву да смо усклађени са релевантним етичким захтевима у погледу независности и да ћемо их обавестити о свим односима и осталим питањима за која може разумно да се претпостави да утичу на нашу независност, и где је то могуће, о повезаним мерама заштите.

Од питања која су саопштена лицима овлашћеним за управљање, ми одређујемо која питања су била од највеће важности у ревизији финансијских извештаја за текући период и стога су кључна ревизијска питања. Ми описујемо ова питања у извештају ревизора, осим ако закон или регулатива искључује јавно обелодањивање о том питању или када, у изузетно ретким околностима, утврдимо да питање не треба да буде укључено у извештај ревизора, зато што је разумно очекивати да негативне последице буду веће него користи од такве комуникације.

Партнер у ангажовању на ревизији на основу ког је састављен овај извештај независног ревизора је [име].

*[Потпис у име ревизорске фирме, име и презиме ревизора, или обоје, у складу са захтевима правног система]*

*[Адреса ревизора] [Позиционирање датума и адресе је обрнуто]*

*[Датум]*

-----

*У наведеним примерима извештаја ревизора, израз руководство и лица овлашћена за управљање можда ће морати да се замени другим изразом који је прикладан у контексту правног оквира одређеног правног система.*

*Ова реченица се мења, по потреби, у околностима када ревизор такође има одговорност да изда мишљење и ефективности интерних контрола у вези са ревизијом финансијских извештаја.*

*Или други појам који је прикладан у контексту правног оквира одређеног правног система*

*Ова реченица се мења, по потреби, у околностима када ревизор такође има одговорност да изда мишљење и ефективности интерних контрола у вези са ревизијом финансијских извештаја.*

*Или други појам који је прикладан у контексту правног оквира одређеног правног система.*

*Када је руководство одговорно за припрему финансијских извештаја који пружају истинит и објективан приказ, ова реченица би гласила: „Руководство је одговорно за припрему финансијских извештаја који пружају истинит и објективан приказ у складу са Међународним стандардима финансијског извештавања и за оне... “*

*Активности интерних контрола у вези са ревизијом финансијских извештаја.*

## **МЕЂУНАРОДНИ СТАНДАРД РЕВИЗИЈЕ 805 (ревидиран)**

**СПЕЦИЈАЛНА РАЗМАТРАЊА – РЕВИЗИЈЕ  
ПОЈЕДИНАЧНИХ ФИНАНСИЈСКИХ ИЗВЕШТАЈА  
И ПОСЕБНИХ ЕЛЕМЕНАТА, РАЧУНА ИЛИ СТАВКИ  
ФИНАНСИЈСКОГ ИЗВЕШТАЈА**

(Стандард важи за ревизије финансијских извештаја за периоде који се завршавају 15. децембра 2016. године, или касније)

**САДРЖАЈ**

Параграф

**Увод**

Делокруг овог ISA 1–3

Датум ступања на снагу 4

**Циљ 5**

**Дефиниције 6**

**Захтеви**

Разматрања приликом прихватања ангажовања 7–9

Разматрања приликом планирања и спровођења ревизије 10

Формирање мишљења и разматрања приликом извештавања 11–17

**Примена и остала објашњења**

Делокруг овог ISA A1–A4

Разматрања приликом прихватања ангажовања A5–A9

Разматрања приликом планирања и спровођења ревизије A10–A15

Формирање мишљења и разматрања приликом извештавања A16–A28

Прилог 1: Примери посебних елемената, рачуна или ставки финансијског извештаја

Прилог 2: Илустрације извештаја ревизора о појединачним финансијским извештајима и посебном елементу финансијског извештаја

Међународни стандард ревизије (ISA) 805 (ревидиран), *Специјална разматрања – ревизије појединачних финансијских извештаја и посебних елемената, рачуна или ставки финансијског извештаја* треба тумачити у складу са ISA 200, *Општи циљеви независног ревизора и спровођење ревизије у складу са међународним стандардима ревизије*.

**Увод**

**Делокруг овог ISA**

1. Међународни стандарди ревизије (ISA) 100–700 се примењују на ревизију финансијских извештаја и прилагавају се датим околностима, када се примењују на ревизије других историјских финансијских информација. Овај ISA се бави специјалним разматрањима у примени Међународних стандарда ревизије на ревизију појединачних финансијских извештаја или посебних елемената, рачуна или ставки финансијског извештаја. Уколико је финансијски извештај припремљен у складу са оквиром специјалне намене, у ревизији се такође примењује ISA 800 (ревидиран). (видети параграфе A1–A4)

2. Овај ISA се не односи на извештај ревизора компоненте који је објављен као резултат рада извршеног на финансијским информацијама компоненте на захтев тима који ради на ангажовању на нивоу групе а за потребе ревизије финансијских извештаја групе (видети ISA 600).

3. Овај ISA не поништава захтеве осталих ISA; нити се бави свим специјалним разматрањима која могу бити релевантна у околностима ангажовања.

**Датум ступања на снагу**

4. Овај ISA важи за ревизије појединачних финансијских извештаја или посебних елемената, рачуна или ставки за периоде који се завршавају 15. децембра 2016. године или касније. У случају ревизије појединачних финансијских извештаја или посебних елемената, рачуна или ставки финансијског извештаја на одређени датум, овај ISA се примењује за те информације од 14. децембра 2010. године или касније.

**Циљ**

5. Приликом примене Међународних стандарда ревизије у ревизији појединачних финансијских извештаја, или посебних елемената, рачуна или ставки финансијског извештаја, циљ ревизора је да на адекватан начин обради посебна разматрања која су значајна за:

(а) Прихватање ангажовања;

(б) Планирање и спровођење ангажовања; и

(ц) Формирање мишљења и извештавање о појединачним финансијским извештајима, или посебним елементима, рачунима или ставкама финансијског извештаја.

#### **Дефиниције**

6. За потребе овог ISA, наведени појмови имају следеће значење:

(а) Елемент финансијског извештаја или елемент је „елемент, рачун или ставка финансијског извештаја;“

(б) Међународни стандарди финансијског извештавања су Међународни стандарди финансијског извештавања (IFRS) које објављује Одбор за Међународне рачуноводствене стандарде; и

(ц) Појединачни финансијски извештај или посебни елемент финансијског извештаја укључујући и повезана обелодањивања. Повезана обелодањивања обично садрже објашњења и остале описне информације, релевантне за финансијски извештај или елемент. (видети параграф А2)

#### **Захтеви**

##### **Разматрања приликом прихватања ангажовања**

###### *Примена ISA*

7. ISA 200 захтева од ревизора да поступа у складу са свим Међународним стандардима ревизије (ISA) који су релевантни за ревизију. У случају ревизије појединачног финансијског извештаја или посебног елемента финансијског извештаја, овај захтев се примењује без обзира да ли је ревизор такође ангажован да врши ревизију комплетног сета финансијских извештаја ентитета. Уколико ревизор није ангажован да врши ревизију сета финансијских извештаја, ревизор треба да утврди да ли је ревизија појединачног финансијског извештаја или посебног елемента финансијског извештаја у складу са применљивим ISA. (видети параграфе А5–А6)

###### *Прихватљивост оквира финансијског извештавања*

8. ISA 210 захтева од ревизора да утврди прихватљивост оквира финансијског извештавања примењеног у припреми финансијских извештаја. Приликом ревизије појединачних финансијских извештаја или посебног елемента финансијског извештаја, то укључује разматрање да ли ће примена оквира финансијског извештавања резултати презентацијом која пружа адекватна обелодањивања да би корисници могли да разумеју информације дате у финансијском извештају или елементу. (видети параграф А7)

###### *Форма мишљења*

9. ISA 200 захтева да договорени услови ревизијског ангажовања обухватају очекивану форму свих извештаја које објављује ревизор. У случају ревизије појединачних финансијских извештаја или посебних елемената финансијског извештаја, ревизор треба да размотри да ли је очекивана форма извештаја прикладна датим околностима. (видети параграфе А8–А9)

##### **Разматрања приликом планирања и спровођења ревизије**

10. У ISA 200 се наводи да су ISA писани у контексту ревизије финансијских извештаја; њих треба прилагодити по потреби у околностима када се примењују у ревизији историјских финансијских информација. Приликом планирања и спровођења ревизије појединачних финансијских извештаја или посебних елемената финансијског извештаја, ревизор треба да прилагоди све ISA који су релевантни за ревизију у околностима датог ангажовања. (видети параграфе А10–А15)

##### **Формирање мишљења и разматрања приликом извештавања**

11. Приликом формирања мишљења и извештавања о појединачним финансијским извештајима, или посебним елементима финансијског извештаја, ревизор примењује захтеве из ISA 700 (ревидиран), и и када је то применљиво, ISA 800 (ревидиран), прилагођава их по потреби околностима ангажовања. (видети параграфе А16–А22)

*Извештавање о сету финансијских извештаја и о појединачним финансијским извештајима или посебном елементу тих финансијских извештаја*

12. Уколико ревизор прихвати ангажовање да извештава о појединачном финансијском извештају или посебном елементу тог финансијског извештаја упоредо са ангажовањем на ревизији комплетног сета финансијских извештаја, ревизор треба да изнесе посебно мишљење за свако ангажовање.

13. Ревидирани појединачни финансијски извештај или ревидирани посебни елемент тог финансијског извештаја могу бити објављени заједно са ревидираним сетом финансијских извештаја. Уколико ревизор закључи да презентација појединачног финансијског извештаја или посебног елемента тог финансијског извештаја није довољно издвојива од комплетног сета финансијских извештаја, ревизор тражи од руководства да реши ову ситуацију. У складу са параграфима 15 и 16, ревизор такође треба да одвоји мишљење о појединачном финансијском извештају или посебном елементу тог финансијског извештаја од мишљења о комплетном сету финансијских извештаја. Ревизор неће објавити извештај који садржи мишљење о појединачном финансијском извештају или посебном елементу тог финансијског извештаја уколико није задовољан одвајањем.

*Разматрање импликација одређених питања у ревизоровом извештају о комплетном сету финансијских извештаја ентитета за ревизију појединачног финансијског извештаја или посебног елемента финансијског извештаја и за извештај ревизора о томе*

14. Уколико извештај ревизора о сету финансијских извештаја укључује

(а) Модификовано мишљење у складу са ISA 705 (ревидиран);

(б) Пасус којим се скреће пажња или пасус који се бави осталим питањима у складу са ISA 706 (ревидиран);

(ц) Одељак посвећен материјалној неизвесности у вези са пословањем у складу са начелом сталности, у складу са ISA 570 (ревидиран);

(д) Саопштавање кључних ревизијских путања у складу са ISA 701;

(е) Саопштење које описује некориговане материјално значајне погрешне исказе осталих информација у складу са ISA 720 (ревидиран);

ревизор разматра импликације, по потреби, које ова питања имају на ревизију појединачног финансијског извештај или посебног елемента финансијског извештаја, и на извештај ревизора о томе. (видети параграфе А23–А27)

Негативно мишљење или уздржавање од изражавања мишљења у извештају ревизора о комплетном сету финансијских извештаја ентитета

15. Уколико ревизор закључи да је неопходно да изрази негативно мишљење или да се уздржи од изражавања мишљења о сету финансијских извештаја ентитета у целини, ISA 705 (ревидиран) не дозвољава да ревизор, у исти извештај ревизора, укључи немодификовано мишљење о појединачном финансијском извештају који чини део сета финансијских извештаја или о посебном елементу који чини део тог финансијског извештаја. Разлог је то што би немодификовано мишљење било у супротности са негативним мишљењем или уздржавањем од мишљења о сету финансијских извештаја ентитета у целини. (видети параграф А28)

16. Уколико ревизор закључи да је неопходно да изрази негативно мишљење или да се уздржи од изражавања мишљења о сету финансијских извештаја ентитета у целини, али у контексту посебне ревизије појединачног елемента тих финансијских извештаја, ревизор ипак сматра да је примерено да изрази немодификовано мишљење о том елементу, ревизор ће то урадити само уколико:

(а) то није забрањено законом или регулативом;

(б) је мишљење изражено у извештају ревизора који није објављен заједно са извештајем ревизора који садржи негативно мишљење или уздржавање од изражавања мишљења; и

(ц) елемент не чини значајан део комплетног сета финансијских извештаја ентитета.

17. Ревизор не изражава немодификовано мишљење о појединачном финансијском извештају из сета финансијских извештаја, уколико је ревизор изнео негативно мишљење или да се уздржао од изражавања мишљења о сету финансијских извештаја. Ово је случај чак и када извештај ревизора о појединачном финансијском извештају није објављен заједно да извештајем ревизора који садржи негативно мишљење или уздржавање од изражавања мишљења. Разлог је то што се сматра да појединачни финансијски извештај чини значајан део тих финансијских извештаја.

\* \* \*

#### **Примена и остала објашњења Делокруг овог ISA (видети параграф 1, 6(ц))**

А1. ISA 200 дефинише појам „историјске финансијске информације“ као информације изражене у финансијским терминима које се односе на одређени ентитет и које првенствено потичу из рачуноводственог система тог ентитета, а тичу се економских догађаја који су се одиграли у претходном периоду или економских услова или околности у одређеним тренуцима у прошлости.

A2. ISA 200 дефинише појам „Финансијски извештаји“ као структурисани приказ историјских финансијских информација, укључујући обелодањивања, намењен за приказивање економских ресурса или обавеза ентитета у датом временском периоду или промена насталих у неком периоду, у складу са оквиром финансијског извештавања. Повезане напомене се обично састоје од сумарног приказа значајних рачуноводствених политика и других објашњења. Појам „финансијски извештаји“ се обично односи на комплетан сет финансијских извештаја утврђен захтевима применљивог оквира финансијског извештавања, али може да се односи и на појединачни финансијски извештај. Обелодањивања обухватају објашњавајуће и описне информације, постављене на начин који је јасно одређен или на други начин дозвољен применљивим оквиром финансијског извештавања, у телу финансијског извештаја или у напоменама или укључен кроз унакрсно референцирање. Као што је наведено у параграфу 6(ц), упућивање на појединачни финансијски извештај или специфичан елемент финансијског извештаја обухвата повезана обелодањивања.

A3. ISA су писани у контексту ревизије финансијских извештаја; они се по потреби прилагођавају околностима када се примењују у ревизији других историјских финансијских информација, као што су појединачни финансијски извештаји или посебни елементи финансијског извештаја. Овај ISA је од велике помоћи у овом смислу. (Прилог 1 даје листу примера таквих других историјских финансијских информација).

A4. Ангажовање на уверавању у разумној мери, које није ревизија историјских финансијских информација, врши се у складу са Међународним стандардом ангажовања на уверавању (ISAE) 3000 (ревидиран).

#### **Разматрања приликом прихватања ангажовања**

*Примена ISA (видети параграф 7)*

A5. ISA 200 захтева од ревизора да поступа у складу са (а) релевантним етичким захтевима који се тичу ангажовања на ревизији финансијских извештаја, укључујући и захтеве који се односе на независност, и (б) свим ISA који су релевантни за ревизију. Од ревизора се такође захтева да поступа у складу са сваким захтевом ISA, осим уколико, у датим околностима, целокупан ISA није релевантан или конкретан захтев није релевантан јер је условљен, а тај услов не постоји. У изузетним околностима, ревизор може проценити да је неопходно да одступи од одређеног захтева ISA тако што ће спровести алтернативни ревизијски поступак како би се постигао циљ тог захтева.

A6. Усклађеност са захтевима ISA који се тичу ревизије појединачног финансијског извештаја или посебног елемента финансијског извештаја можда није изводљиво када ревизор није ангажован и на ревизији комплетног сета финансијских извештаја ентитета. У таквој ситуацији, ревизор често не поседује исти ниво разумевања ентитета и његовог окружења, укључујући интерну контролу, као што је то случај са ревизором који врши ревизију сета финансијских извештаја. Ревизор, такође, често нема ревизијске доказе о општем квалитету рачуноводствених евиденција или других рачуноводствених података, који се стичу приликом ревизије сета финансијских извештаја. У складу са тим, ревизору ће можда бити потребни додатни докази да поткрепе ревизијске доказе добијене из рачуноводствених евиденција. У случају ревизије посебног елемента финансијског извештаја, одређени ISAC захтевају ревизијски рад који може бити несразмеран са елементом чија се ревизија врши. На пример, иако ће захтеви ISA 570 (ревидиран) вероватно бити релевантни у случају ревизије рачуна потраживања, поступање у складу са тим захтевима можда неће бити изводљиво због неопходног труда који је потребно уложити. Уколико ревизор донесе закључак да ревизија појединачног финансијског извештаја или посебног елемента финансијског извештаја у складу са ISA није изводљива, ревизор може са руководством разговарати о другој врсти ангажовања које може бити изводљивије.

*Прихватљивост оквира финансијског извештавања (видети параграф 8)*

A7. Појединачни финансијски извештај или посебан елемент финансијског извештаја могу бити припремљени у складу са применљивим оквиром финансијског извештавања који се заснива на оквиру финансијског извештавања који је прописала овлашћена или призната организација за постављање стандарда за припрему сета финансијских извештаја (на пример, IFRS). Ако је то случај, утврђивање прихватљивости оквира финансијског извештавања може обухватити разматрање да ли тај оквир садржи све захтеве оквира на којима се заснива, а који су релевантни за презентацију појединачног финансијског извештаја или посебног елемента финансијског извештаја, којим се обезбеђују адекватна обелодањивања.

*Форма мишљења (видети параграф 9)*

A8. Форма мишљења које износи ревизор зависи од применљивог оквира финансијског извештавања и свих применљивих закона и регулативе. У складу са ISA 700 (ревидиран):

(а) Приликом изражавања немодификованог мишљења о финансијским извештајима који су припремљени у складу са оквиром фер презентације, ревизор у свом мишљењу треба да, осим уколико се законом или прописима не захтева другачије, употреби неку од следећих фраза:



(i) Финансијски извештаји истинито и објективно приказују, по свим материјално значајним аспектима..... у складу са (применљиви оквир финансијског извештавања); или

(ii) Финансијски извештају дају истинит и објективан приказ ..... у складу са (применљиви оквир финансијског извештавања).

(б) Приликом изражавања немодификованог мишљења о финансијским извештајима припремљеним у складу са оквиром усклађености, ревизор изражава мишљење да су финансијски извештаји припремљени по свим материјално значајним аспектима у складу са (применљиви оквир финансијског извештавања).

A9. У случају појединачног финансијског извештаја или посебног елемента финансијског извештаја, применљиви оквир финансијског извештавања се можда неће директно бавити презентацијом финансијског извештаја или посебног елемента финансијских извештаја. Ово може бити случај када се применљиви оквир финансијског извештавања заснива на оквиру финансијског извештавања који прописује овлашћена или призната организација за прописивање стандарда за припрему сета финансијских извештаја (на пример, IFRS). Ревизор зато разматра да ли је очекивана форма мишљења подесна у контексту применљивог оквира финансијског извештавања. Фактори који могу утицати на ревизорово разматрања да ли користити изразе „истинито и објективно приказују, по свим материјалним аспектима,“ или „дају истинит и објективан приказ“ у мишљењу ревизора су:

- Да ли је применљиви оквир финансијског извештавања експлицитно или имплицитно ограничен на припрему сета финансијских извештаја.

- Да ли је појединачни финансијски извештај или посебни елемент финансијског извештаја:

- У потпуности усклађен са сваким од захтева оквира који је релевантан за одређени финансијски извештај или конкретан елемент, а презентација тог финансијског извештаја или посебног елемента финансијског извештаја укључује и повезана обелодањивања.

- Уколико је неопходно да се постигне фер презентација, пружа обелодањивања која превазилазе оно што прописује оквир или, у изузетним околностима, представљају одступање од захтева оквира.

Ревизорова одлука у вези са очекиваном формом мишљења је питање професионалног расуђивања. Такође, може бити под утицајем тога да ли је коришћење изрза „истинито и објективно приказују, по свим материјалним аспектима,“ или „дају истинит и објективан приказ“ у ревизоровом мишљењу о појединачном финансијском извештају или посебном елементу финансијског извештаја које је припремљено у складу са оквиром фер презентације, опште прихваћено у одређеном правном систему.

#### **Разматрања приликом планирања и спровођења ревизије (видети параграф 10)**

A10. Релевантност сваког ISA захтева посебно разматрање. Чак и уколико је само посебан елемент финансијског извештаја предмет ревизије, ISA као што су ISA 240, ISA 550 и ISA 570 (ревидиран) су, у принципу, значајни. То је зато што овај елемент може бити погрешно исказан као последица криминалне радње, ефекта трансакција између повезаних страна, или неправилне примене начела сталности пословања као рачуноводствене основе према применљивом оквиру финансијског извештавања.

A11. ISA 260 (ревидиран) захтева од ревизора да одреди адекватно лице (лица) и управљачкој структури ентитета са којим ће комуницирати. У ISA 260 (ревидиран) је наведено да, у неким случајевима, сви који су овлашћени за управљање ентитетом учествују у руковођењу ентитетом, и испуњавање захтева у погледу комуникације се модификује да би се препознала та чињеница. Када ентитет такође припрема комплетан сет финансијских извештаја опште намене, она лица која су одговорна за надзор припрема финансијских извештаја специјалне намене не морају да буду иста лица овлашћена за управљање која су одговорна за надзор припрема комплетног сета финансијских извештаја опште намене.

A12. Такође, ISA су писани у контексту ревизије финансијских извештаја; они се по потреби прилагођавају околностима када се примењују на ревизију појединачних финансијских извештаја или посебног елемента финансијског извештаја. На пример, писана изјава руководства о комплетном сету финансијских извештаја би била замењена писаном изјавом о презентацији финансијског извештаја или његовог посебног елемента у складу са применљивим оквиром финансијског извештавања.

A13. Питања укључена у извештај ревизора о комплетном сету финансијских извештаја могу да имају утицај на ревизију појединачних финансијских извештаја или неког елемента финансијског извештаја (видети параграф 14). Приликом планирања и спровођења ревизије појединачних финансијских извештаја или посебног елемента финансијског извештаја, која се

врши заједно са ревизијом сета финансијских извештаја ентитета, ревизор може користити ревизијске доказе прикупљене у оквиру ревизије сета финансијских извештаја приликом ревизије појединачног финансијског извештаја или елемента. ISA међутим, захтевају од ревизора да планира и изврши ревизију финансијског извештаја или елемента са циљем прикупљања довољно адекватних ревизијских доказа на којима ће засновати мишљење о финансијском извештају или елементу.

A14. Појединачни финансијски извештаји који чине комплетан сет финансијских извештаја, и многи посебни елементи тих финансијских извештаја, укључујући и релевантна обелодањивања, су међусобно повезани. У складу са тим, приликом ревизије појединачног финансијског извештаја или посебног елемента финансијског извештаја, ревизор можда неће бити у могућности да разматра појединачни финансијски извештај или елемент засебно. Ревизор ће, стога, можда морати да изврши поступке у вези са повезаним ставкама како би постигао циљ ревизије.

A15. Такође, материјалност која је утврђена за појединачни финансијски извештај или посебан елемент финансијског извештаја може бити нижа у односу на материјалност која је одређена за сет финансијских извештаја; ово ће утицати на природу, време и обим ревизијских поступака и оцену неисправљених погрешних исказа.

#### **Формирање мишљења и разматрања приликом извештавања** (видети параграф 11)

A16. ISA 700 (ревидиран) захтева од ревизора, да приликом формирања мишљења, оцени да ли финансијски извештаји пружају адекватна обелодањивања којима се омогућава корисницима да разумеју ефекат материјално значајних трансакција и догађаја на информације у финансијским извештајима. У случају појединачног финансијског извештаја или посебног елемента финансијског извештаја, важно је да финансијски извештај или елемент, у погледу захтева применљивог оквира финансијског извештавања, пружају адекватна обелодањивања која омогућавају корисницима да разумеју информације које се налазе у појединачним финансијском извештају или елементу, и ефекат материјално значајних трансакција и догађаја на информације у појединачном финансијском извештају или елементу.

A17. Прилог 2 садржи илустрације извештаја независног ревизора о појединачном финансијском извештају или посебном елементу финансијског извештаја. Остале илустрације извештаја ревизора могу бити релевантне за извештавање о појединачном финансијском извештају или посебном елементу финансијског извештаја (видети, на пример, прилоге стандарда ISA 700 (ревидиран), ISA 705 (ревидиран), ISA 570 (ревидиран), ISA 720 (ревидиран), и ISA 706 (ревидиран)).

*Примена ISA 700 (ревидиран) приликом извештавања о појединачном финансијском извештају или о посебном елементу финансијског извештаја*

A18. Параграф 11 овог ISA објашњава да се од ревизора захтева да примени захтеве стандарда ISA 700 (ревидиран), који се по потреби прилагођава условима ангажовања, приликом формирања мишљења и извештавања о појединачном финансијском извештају или посебном елементу финансијског извештаја. При томе, од ревизора се такође захтева да примени захтеве у вези са извештавањем из других стандарда који су по потреби прилагођени околностима ангажовања, а у томе могу да им помогну разматрања у ставовима A19–A2.

#### Начело сталности

A19. У зависности од применљивог оквира финансијског извештавања који се користи у припреми појединачних финансијских извештаја или посебног елемента финансијског извештаја, опис у извештају ревизора о одговорностима руководства које се односе на начело сталности, можда ће морати да се прилагоду ако буде потребно. Опис у извештају ревизора о одговорностима ревизора можда ће такође морати да се прилагоди, ако се укаже потреба, у зависности од тога како се ISA 570 (ревидиран) примењује у околностима ангажовања.

#### Кључна ревизијска питања

A20. ISA 700 (ревидиран) захтева да ревизор саопштава кључна питања ревизије у складу са ISA 701 за ревизију комплетних сетова финансијских извештаја опште намене котираних ентитета. За ревизију појединачних финансијских извештаја или посебног елемента финансијског извештаја, стандард ISA 701 се примењује само када се комуникација кључних ревизијских питања у извештају ревизора о тавким финансијским извештајима или елементима захтева законом или регулативом или ако ревизор сам одлучи да саопштава кључна питања ревизије. Када су кључна питања ревизије саопштена у извештају ревизора о појединачним финансијским извештајима или посебним елементима финансијског извештаја, ISA 701 се примењује у целини.

#### Остале информације

A21. ISA 720 (ревидиран) бави одговорности ревизора у вези са осталим информацијама. У контексту овог стандарда, извештаји који садрже или прате појединачне финансијске извештаје

или посебне елементе финансијског извештаја – чији је циљ да пружи власницима (или сличним заинтересованим странама) информације о питањима презентованим у појединачним финансијским извештајима или посебним елементима финансијског извештаја – сматрају се годишњим извештајима за сврху стандарда ISA 720 (ревидиран). Када ревизор утврди да ентитет планира да објави такав извештај, захтеви из ISA 720 (ревидиран) примењују се на ревизију појединачних финансијских извештаја или елемента.

Име партнера у ангажовању

A22. Захтев из ISA 700 (ревидиран) да ревизор укључи име партнера у ангажовању у свом извештају такође се односи и на ревизију појединачних финансијских извештаја котираних ентитета или посебних елемената финансијских извештаја котираних ентитета. Од ревизора може да се захтева законом или регулативом да укључи име партнера у ангажовању у извештај ревизора или може сам да одлучи да то учини приликом извештавања о појединачним финансијским извештајима или о посебном елементу финансијског извештаја ентитета који нису котирани на берзи.

*Извештавање о комплетном сету финансијских извештаја ентитета и о појединачном финансијском извештају или посебном елементу финансијског извештаја (видети параграф 14)*

Разматрање импликација одређених питања у ревизоровом извештају о комплетном сету финансијских извештаја ентитета за ревизију појединачног финансијског извештаја или посебног елемента финансијског извештаја и за извештај ревизора о томе

A23. Параграф 14 захтева од ревизора да размотри импликације, ако их има, о одређеним питањима укљученим у извештај ревизора о комплетном сету финансијских извештаја за ревизију појединачног финансијског извештаја или посебног елемента финансијског извештаја и извештај ревизора о томе. Разматрање да ли је неко питање укључено у извештај ревизора о комплетном сету финансијских извештаја је релевантно у контексту ангажовања на извештавању о појединачном извештају или посебном елементу финансијског извештаја укључује професионално просуђивање.

A24. Фактори који могу да буду релевантни у разматрању ових импликација укључују:

- Природу питања описаних у извештају ревизора о комплетном сету финансијских извештаја и обим у ком се односи на оно што је укључено у појединачни финансијски извештај или конкретан елемент финансијског извештаја.

- Прожимајући ефекти питања описаних у извештају ревизора о комплетном сету финансијских извештаја.

- Природа и обим разлика између применљивих оквира финансијског извештавања.

- Обим разлика између периода на које се односи комплетан сет финансијских извештаја у поређењу са периодима или датумима појединачних финансијских извештаја или елемената финансијског извештаја.

- Време протекло од датума извештаја ревизора о комплетном сету финансијских извештаја.

A25. На пример, у случају када ревизор изражава квалификовано мишљење у вези са рачунима потраживања у свом извештају о комплетном сету финансијским извештаја, а појединачни финансијски извештај укључује рачуне потраживања, или се конкретан елемент финансијског извештаја односи на рачуне потраживања, постоји вероватноћа да ће постојати импликације за ревизију. Са друге стране, ако се квалификовано мишљење у извештају ревизора о комплетном сету финансијских извештаја односи на класификацију дугорочних обавеза, онда је мање вероватно да ће постојати импликације по ревизију појединачног финансијског извештаја који је биланс успеха, или ако се конкретан елемент финансијског извештаја односи на рачуне потраживања.

A26. Кључна ревизијска питања која се саопштавају у извештају ревизора о комплетном сету финансијских извештаја могу да имају импликације по ревизију појединачног финансијског извештаја или посебног елемента финансијског извештаја. Информације у одељку Кључна ревизијска питања о томе како је неко питање обрађено у ревизији комплетног сета финансијских извештаја могу да буду корисне за ревизорову одлуку о томе како да обради одређено питање кад је релевантно за ревизију појединачног финансијског извештаја или посебног елемента финансијског извештаја.

Уношење референце у извештај ревизора о комплетном сету финансијских извештаја

A27. Чак и када одређена питања укључена у извештај ревизора о комплетном сету финансијских извештаја немају импликације по ревизију или ревизоров извештај о појединачном финансијском извештају или посебном елементу који је предмет ревизије, ревизор ипак може

сматрати да је прикладно да се позове на модификацију у пасусу о осталим питањима у извештају ревизора о појединачном финансијском извештају или посебном елементу. (видети ISA 706 (ревидиран)). На пример ревизор може сматрати за прикладно да у извештај укључи референцу на појединачни финансијски извештај или конкретан елемент финансијског извештаја у одељку Материјална независност која се односи на начело сталности у извештају ревизора о комплетном сету финансијских извештаја.

Негативно мишљење или уздржавање од изражавања мишљења у извештају ревизора о комплетном сету финансијских извештаја ентитета (видети параграф 15)

A28. У извештају ревизора о комплетном сету финансијских извештаја ентитета, уздржавање од изражавања мишљења о резултатима пословања и токовима готовине, где је то релевантно, и изношење немодификованог мишљења у вези са финансијском позицијом је дозвољено јер се ревизор уздржавање од изражавања мишљења само у вези са резултатима пословања и токовима готовине, а не у погледу финансијских извештаја у целини.

-----

*ISA 800 (ревидиран), Специјална разматрања – ревизије финансијских извештаја припремљених у складу са оквирима специјалне намене.*

*ISA 600, Специјална разматрања – ревизије финансијских извештаја групе (укључујући рад ревизора компоненте)*

*ISA 200, Општи циљеви независног ревизора и спровођење ревизије у складу са међународним стандардима ревизије.*

*ISA 210 Договарање услова ревизијског ангажовања, параграф 6(а).*

*ISA 210, параграф 10(е)*

*ISA 200, параграф 2.*

*ISA 200, параграф 13(ф), објашњава да се појам „финансијски извештаји“ обично односи на комплетан сет финансијских извештаја, у складу са захтевима применљивог оквира финансијског извештавања.*

*ISA 700 (ревидиран), Формирање мишљења и извештавање о финансијским извештајима*

*ISA 705 (ревидиран), Модификације мишљења у извештају независног ревизора*

*ISA 706 (ревидиран), Пасус којим се скреће пажња и пасус посвећен осталим питањима у извештају независног ревизора*

*ISA 570 (ревидиран), Начело сталности, параграф 22*

*ISA 701, Саопштавање кључних ревизијских питања у извештају независног ревизора, параграф 13*

*ISA 720 (ревидиран), Одговорности ревизора у вези са осталим информацијама*

*ISA 705 (ревидиран), параграф 15.*

*ISA 200, параграф 13(г)*

*ISA 200, параграф 13(ф)*

*ISA 200, параграф 2.*

*ISAE 3000, Ангажовање на уверавању које није ревизија или преглед осталих финансијских информација из претходних периода*

*ISA 200, параграфи 14, 18 и 22–23.*

*ISA 200, параграф 8.*

*ISA 700, параграфи 35–36.*

*ISA 240, Одговорност ревизора за разматрање криминалних радњи у ревизији финансијских извештаја.*

*ISA 550, Повезане стране.*

*ISA 260 (ревидиран), Комуникација са лицима овлашћеним за управљање, параграф 11*

*ISA 260 (ревидиран), параграф 10(б), 13, А1 (трећа ставка), А2 и А8.*

*ISA 200, параграф 2.*

*ISA 700 (ревидиран), параграф 13(е).*

*Видети ISA 700 (ревидиран), параграфи 34(б) и А48.*

*Видети ISA 700 (ревидиран), параграф 39(б)(iv).*

*ISA 700 (ревидиран), параграф 30*

*ISA 700 (ревидиран), paragraph 31*

Видети ISA 700 (ревидиран), параграфи 46 и А61–А63

ISA 706, (ревидиран), параграфи 10-11

ISA 510, Прва ревизијска ангажовања-почетна стања, параграф А8, и ISA 705 (ревидиран), параграф А16.

#### **Прилог 1**

(видети параграф А3)

##### **Примери посебних елемената, рачуна или ставки финансијског извештаја**

- Потраживања, исправке сумњивих потраживања, залихе, обавезе за обрачунату добит од приватних пензионих планова, евидентирана вредност идентификоване нематеријалне имовине, обавеза за „настала али непријављена” потраживања у портфељу осигурања, укључујући и повезане напомене.

- Приказ имовине и прихода приватног пензионог плана којим се управља екстерно, укључујући повезане напомене.

- Приказ нето вредности материјалне имовине, укључујући релевантне напомене.

- Приказ исплата у вези са закупљеном имовином, укључујући напомене које садрже објашњења.

- Приказ учешћа у добити или бонуса за запослене, укључујући напомене које садрже објашњења.

#### **Прилог 2**

(видети параграф А17)

##### **Илустрације извештаја независног ревизора о појединачним финансијским извештајима и посебном елементу финансијског извештаја**

- Илустрација 1: Извештај ревизора о појединачном финансијском извештају ентитета који није котиран на берзи припремљених у складу са оквиром опште намене (за потребе ове илустрације, оквир фер презентације).

- Илустрација 2: Извештај ревизора о појединачном финансијском извештају ентитета који није котиран на берзи припремљених у складу са оквиром специјалне намене (за потребе ове илустрације, оквир фер презентације).

- Илустрација 3: Извештај ревизора о одређеном елементу финансијског извештаја котираног ентитета припремљених у складу са оквиром специјалне намене (за потребе ове илустрације, оквир усклађености).

##### **Илустрација 1: Извештај ревизора о појединачном финансијском извештају ентитета који није котиран на берзи припремљених у складу са оквиром опште намене ( за потребе ове илустрације, оквир фер презентације)**

За сврху овог илустративног примера извештаја ревизора, претпостављене су следеће околности:

- Ревизија биланса стања (то јест, појединачног финансијског извештаја) ентитета који није котиран на берзи.

- Биланс стања је припремљен од стране руководство ентитета у складу са захтевима Оквира финансијског извештавања у правном систему X који је релевантан за припрему биланса стања.

- Услови ревизијског ангажовања одражавају опис одговорности руководства за финансијске извештаје из ISA 210.

- Применљиви оквир финансијског извештавања је оквир фер презентације који је осмишљен како би се задовољиле уобичајене потребе великог броја корисника за финансијским информацијама.

- Ревизор је одлучио да је прикладна примена израза „истинито и објективно приказује, по свим материјално значајним аспектима”, у мишљењу ревизора.

- Релевантни етички захтеви који се односе на ревизију су етички захтеви који се односе на ревизије у датом правном систему.

- На основу прикупљених ревизијских доказа, ревизор је закључио да не постоји материјално значајна неизвесност у вези са догађајима или условима који могу да изазову значајну сумњу у вези са способношћу ентитета да настави са пословањем по начелу сталности у складу са ISA 570 (ревидиран). Примерено је да се изврши обелодањивање материјално значајне неизвесности у финансијским извештајима.

- Од ревизора се не захтева, а он није донео другачију одлуку, да саопштава кључна ревизијска питања у складу са ISA 701 у контексту ревизије биланса стања.

● Ревизор је утврдио да не постоје остале информације (то јест, захтеви стандарда ISA 720 (ревидиран) нису применљиви).

● Лица која су одговорна за надзор финансијских извештаја нису иста лица која су одговорна за припрему финансијских извештаја.

● Поред ревизије финансијских извештаја ревизор нема друге извештајне одговорности у складу са захтевима локалног закона или регулативе.

#### **ИЗВЕШТАЈ НЕЗАВИСНОГ РЕВИЗОРА**

[одговарајући адресат]

#### **Мишљење**

Извршили смо ревизију биланса стања компаније АБЦ (у наставку Компанија) на дан 31. децембар 20X1. године и напомена уз финансијски извештај, укључујући сумарни преглед значајних рачуноводствених политика (заједно „финансијски извештај“).

По нашем мишљењу, приложени финансијски извештај, истинито и објективно приказује, по свим материјално значајним аспектима, финансијску позицију Компаније на дан 31. децембра, 20X1. године, у складу са одредбама оквира финансијског извештаја правног система X које се тичу припреме таквог финансијског извештаја. [Одељак са мишљењем је на почетку извештаја у складу са захтевима ISA 700 (ревидиран).]

#### **Основа за мишљење**

Ревизију смо извршили у складу са Међународним стандардима ревизије (ISA). Наше одговорности у складу са тим стандардима су детаљније описане у одељку извештаја који је насловљен *Одговорности ревизора за ревизију финансијских извештаја*. Ми смо независни у односу на Компанију у складу са етичким захтевима који су релевантни за нашу ревизију финансијских извештаја у (правни систем), и испунили смо наше друге етичке одговорности у складу са овим захтевима. Сматрамо да су ревизијски докази које смо прибавили довољни и адекватни да нам пруже основу за наше мишљење. [Прва и последња реченица у овом одељку су раније биле у одељку који се бавио одговорношћу ревизора. Такође, одељак Основа за мишљење се налази одмах после одељка Мишљење, у складу са захтевима ISA 700 (ревидиран).]

#### **Материјално значајна неизвесност која се односи на начело сталности**

Скрећемо пажњу на Напомену 6 у финансијским извештајима, у којој се наводи да је Компанија забележила нето губитак од ZZZ током године која је завршила 31. децембра, 20X1, и да су од тог датума укупне обавезе Компаније веће од укупне имовине. Као што је наведено у Напомени 6, ови догађаји или услови, заједно са осталим питањима наведеним у Напомени 6, указују на постојање материјално значајне неизвесности која може да изазове значајну сумњу у погледу способности ентитета да настави са пословањем у складу са начелом сталности. Наше мишљење у вези са овим питањем није модификовано.

#### **Одговорност руководства и лица овлашћених за управљање за финансијски извештаја**

Руководство је одговорно за припрему и фер презентацију овог финансијског извештаја у складу са одредбама Оквира финансијског извештавања у правном систему X, које су релевантне за припрему тог финансијског извештаја, и за оне интерне контроле за које одреди да су потребне за припрему финансијског извештаја који не садржи материјално значајне погрешне исказе, настале услед криминалне радње или грешке.

У састављању финансијских извештаја, руководство је одговорно за процену способности Компаније да настави са пословањем у складу са начелом сталности, обелодањујући, по потреби, питања која се односе на сталност пословања и примену начела сталности пословања као рачуноводствене основе, осим ако руководство намерава да ликвидира Компанију или да обустави пословање, или нема другу реалну могућност осим да то уради.

Лица овлашћена за управљање су одговорна за надгледање процеса финансијског извештавања Компаније.

#### **Одговорност ревизора за ревизију финансијских извештаја**

Наш циљ је стицање уверавања у разумној мери о томе да финансијски извештај, узет у целини, не садржи материјално значајне погрешне исказе, настале услед криминалне радње или грешке; и издавање извештаја ревизора који садржи мишљење ревизора. Уверавање у разумној мери означава висок ниво уверавања, али не представља гаранцију да ће ревизија спроведена у складу са Међународним стандардима ревизије увек открити материјално погрешне исказе ако такви искази постоје. Погрешни искази могу да настану услед криминалне радње или грешке и сматрају се материјално значајним ако је разумно очекивати да ће они, појединачно или збирно, утицати на економске одлуке корисника донете на основу ових финансијских извештаја.

Параграф 41(б) стандарда ISA 700 (ревидиран) објашњава да осенчени материјал у наставку може да буде дат у Прилогу уз извештај ревизора. У параграфу 41(ц) стандарда ISA 700 (ревидиран) је објашњено да, када је законом, регулативом или националним стандардом ревизије

изричито дозвољено ревизору да то ради, он може да наведе посебну референцу у извештају ревизора којом се упућује на локацију таквог описа на Интернет сајту одговарајућег овлашћеног тела, где је дат опис одговорности ревизора, уместо укључивања овог материјала у извештај ревизора, под условом да се опис на сајту односи на, и није у супротности а описом одговорности ревизора датим у наставку.

Као део ревизије у складу са ISA стандардима, ми примењујемо професионално просуђивање и одржавамо професионални скептицизам током ревизије. Исто тако, ми:

- Вршимо идентификацију и процену ризика од материјално значајних погрешних исказа у финансијским извештајима, насталих услед криминалне радње или грешке; осмишљавање и обављање ревизијских поступака који су прикладни за те ризике; и прибављање довољно адекватних ревизијских доказа да обезбеде основу за мишљење ревизора. Ризик да неће бити идентификовани материјално значајни погрешни искази који су резултат криминалне радње је већи него за погрешне исказе настале услед грешке, зато што криминална радња може да укључи удруживање, фалсификовање, намерне пропусте, лажно представљање или заобилажење интерне контроле.

- Стичемо разумевање о интерним контролама које су релевантне за ревизију ради осмишљавања ревизијских поступака који су прикладни у датим околностима, али не у циљу изражавања мишљења о ефикасности система интерне контроле ентитета.

- Вршимо процену примењених рачуноводствених политика и у којој мери су разумне рачуноводствене процене и повезана обелодањивања које је извршило руководство.

- Доносимо закључак о прикладности примене начела сталности као рачуноводствене основе од стране руководства и, на основу прикупљених ревизијских доказа, да ли постоји материјална неизвесност у вези са догађајима или условима који могу да изазову значајну сумњу у погледу способности ентитета да настави са пословањем у складу са начелом сталности. Ако закључимо да постоји материјална неизвесност, дужни смо да у свом извештају скренемо пажњу на повезана обелодањивања у финансијским извештајима или, ако таква обелодањивања нису адекватна, да модификујемо своје мишљење. Наши закључци се заснивају на ревизијским доказима прикупљеним до датума извештаја ревизора. Међутим, будући догађаји или услови могу да последицу да имају да ентитет престане да послује у складу са начелом сталности.

- Вршимо процену укупне презентације, структуре и садржаја финансијских извештаја, укључујући обелодањивања, и да ли су у финансијским извештајима приказане основне трансакције и догађаји на такав начин да се постигне фер презентација.

Саопштавамо лицима овлашћеним за управљање, између осталог, планирани обим и време ревизије и значајне ревизијске налазе, укључујући све значајне недостатке интерне контроле које је ревизор идентификовао током ревизије.

*[Потпис у име ревизорске фирме, име и презиме ревизора, или обоје, у складу са захтевима правног система.]*

*[Адреса ревизора] [Позиционирање датума и адресе је обрнуто]*

*[Датум]*

**Пример 2: Извештај ревизора о појединачном финансијском извештају ентитета који није котиран на берзи припремљеном у складу са оквиром специјалне намене (за потребе ове илустрације, оквир фер презентације).**

**За сврху овог илустративног примера извештаја ревизора, претпостављене су следеће околности:**

- Ревизија извештаја о готовинским приливима и одливима (то јест, појединачног финансијског извештаја) ентитета који није котиран на берзи.

- Извештај ревизора о комплетном сету финансијских извештаја опште намене није издат.

- Финансијски извештај је припремљен од стране руководства ентитета, у складу са рачуноводственом основом која се заснива на готовинским приливима или одливима, како би се одговорило на захтев за информацијама о току готовине који је доставио поверилац. Руководство има могућност да бира оквир финансијског извештавања.

- Применљиви оквир финансијског извештавања је оквир фер презентације, који је осмишљен како би се задовољиле потребе посебних корисника за финансијским информацијама.

- Ревизор је закључио да је немодификовано мишљење („чисто“) прикладно на основу прикупљених ревизијских доказа.

- Ревизор је одлучио да је прикладна примена израза „истинито и објективно приказује, по свим материјално значајним аспектима“, у мишљењу ревизора.

- Релевантни етички захтеви који се односе на ревизију су етички захтеви који се односе на ревизије у датом правном систему.

- **Дистрибуција и коришћење извештаја ревизора није ограничено.**
- **На основу прикупљених ревизијских доказа, ревизор је закључио да не постоји материјално значајна неизвесност у вези са догађајима или условима који могу да изазову значајну сумњу у вези са способношћу ентитета да настави са пословањем по начелу сталности у складу са ISA 570 (ревидиран).**
- **Од ревизора се не захтева, а он није донео другачију одлуку, да саопштава кључна ревизијска питања у складу са ISA 701 у контексту ревизије извештаја о готовинским приливима и одливима.**
- **Ревизор је утврдио да не постоје остале информације (то јест, захтеви стандарда ISA 720 (ревидиран) нису применљиви).**
- **Руководство је одговорно за припрему финансијских извештаја и надзор процеса финансијског извештавања који је коришћен у припреми овог финансијског извештаја.**
- **Поред ревизије финансијских извештаја ревизор нема друге извештајне одговорности у складу са захтевима локалног закона или регулативе.**

#### **ИЗВЕШТАЈ НЕЗАВИСНОГ РЕВИЗОРА**

[одговарајући адресат]

#### **Мишљење**

Извршили смо ревизију извештаја о готовинским приливима и одливима Компаније АБЦ (у наставку Компанија) за годину која се завршава на дан 31 децембар 20X1. године и напомена уз финансијски извештај, укључујући сумарни преглед значајних рачуноводствених политика (заједно „финансијски извештај“).

По нашем мишљењу, приложени финансијски извештај, истинито и објективно приказује, по свим материјално значајним аспектима готовинске приливе и одливе Компаније на дан 31. децембра, 20X1. године, у складу са рачуноводством основом на бази готовинских прилива и одлива која је описана у Напомени X. [Одељак са мишљењем је на почетку извештаја у складу са захтевима ISA 700 (ревидиран).]

#### **Основа за мишљење**

Ревизију смо извршили у складу са Међународним стандардима ревизије (ISA). Наше одговорности у складу са тим стандардима су детаљније описане у одељку извештаја који је насловљен *Одговорности ревизора за ревизију финансијских извештаја*. Ми смо независни у односу на Компанију у складу са етичким захтевима који су релевантни за нашу ревизију финансијских извештаја у (правни систем), и испунили смо наше друге етичке одговорности у складу са овим захтевима. Сматрамо да су ревизијски докази које смо прибавили довољни и адекватни да нам пруже основу за наше мишљење. [Прва и последња реченица у овом одељку су раније биле у одељку који се бавио одговорношћу ревизора. Такође, одељак Основа за мишљење се налази одмах после одељка Мишљење, у складу са захтевима ISA 700 (ревидиран).]

#### **Скретање пажње – Рачуноводствена основа**

Скрећемо пажњу на Напомену X у финансијским извештајима, у којој се описује рачуноводствена основа. Финансијски извештај је припремљен у циљу пружања информација повериоцу XYZ. Као резултат тога, финансијски извештај може бити неприкладан за друге намене. Наше мишљење у вези са овим питањем није модификовано. Одговорност руководства и лица овлашћених за управљање за финансијски извештај.

Руководство је одговорно за припрему и фер презентацију овог финансијског извештаја у складу са рачуноводством основом на бази готовинских прилива и одлива која је описана у Напомени X; што подразумева и утврђивање да ли је рачуноводства основа на бази готовинских прилива и одлива прихватљива основа за припрему финансијског извештаја у датим околностима, као и за оне интерне контроле за које одреди да су потребне за припрему финансијског извештаја који не садрже материјално значајне грешке, настале услед криминалне радње или грешке.

У састављању финансијског извештаја, руководство је одговорно за процену способности Компаније да настави са пословањем у складу са начелом сталности, обелодањујући, по потреби, питања која се односе на сталност пословања и примену начела сталности пословања као рачуноводствене основе, осим ако руководство намерава да ликвидира Компанију или да обустави пословање, или нема другу реалну могућност осим да то уради.

#### **Одговорност ревизора за ревизију финансијских извештаја**

Наш циљ је стицање уверавања у разумној мери о томе да финансијски извештај, узет у целини, не садржи материјално значајне погрешне исказе, настале услед криминалне радње или грешке; и издавање извештаја ревизора који садржи мишљење ревизора. Уверавање у разумној мери означава висок ниво уверавања, али не представља гаранцију да ће ревизија спроведена у складу са Међународним стандардима ревизије увек открити материјално погрешне исказе ако такви искази постоје. Погрешни искази могу да настану услед криминалне радње или грешке и сматрају се материјално значајним ако је разумно очекивати да ће они, појединачно или збирно, утицати на економске одлуке корисника донете на основу овог финансијског извештаја.



Параграф 41(б) стандарда ISA 700 (ревидиран) објашњава да освенчени материјал у наставку може да буде дат у Прилогу уз извештај ревизора. У параграфу 41(ц) стандарда ISA 700 (ревидиран) је објашњено да, када је законом, регулативом или националним стандардом ревизије изричито дозвољено ревизору да то ради, он може да наведе посебну референцу у извештају ревизора којом се упућује на локацију таквог описа на Интернет сајту одговарајућег овлашћеног тела, где је дат опис одговорности ревизора, уместо укључивања овог материјала у извештај ревизора, под условом да се опис на сајту односи на, и није у супротности а описом одговорности ревизора датим у наставку.

Као део ревизије у складу са ISA стандардима, ми примењујемо професионално просуђивање и одржавамо професионални скептицизам током ревизије. Исто тако, ми:

- Вршимо идентификацију и процену ризика од материјално значајних погрешних исказа у финансијским извештајима, насталих услед криминалне радње или грешке; осмишљавање и обављање ревизијских поступака који су прикладни за те ризике; и прибављање довољно адекватних ревизијских доказа да обезбеде основу за мишљење ревизора. Ризик да неће бити идентификовани материјално значајни погрешни искази који су резултат криминалне радње је већи него за погрешне исказе настале услед грешке, зато што криминална радња може да укључи удруживање, фалсификовање, намерне пропусте, лажно представљање или заобилажење интерне контроле.

- Стичемо разумевање о интерним контролама које су релевантне за ревизију ради осмишљавања ревизијских поступака који су прикладни у датим околностима, али не у циљу изражавања мишљења о ефикасности система интерне контроле ентитета.

- Доносимо закључак о прикладности примене начела сталности као рачуноводствене основе од стране руководства и, на основу прикупљених ревизијских доказа, да ли постоји материјална неизвесност у вези са догађајима или условима који могу да изазову значајну сумњу у погледу способности ентитета да настави са пословањем у складу са начелом сталности. Ако закључимо да постоји материјална неизвесност, дужни смо да у свом извештају скренемо пажњу на повезана обелодањивања у финансијским извештајима или, ако таква обелодањивања нису адекватна, да модификујемо своје мишљење. Наши закључци се заснивају на ревизијским доказима прикупљеним до датума извештаја ревизора. Међутим, будући догађаји или услови могу за последицу да имају да ентитет престане да послује у складу са начелом сталности.

- Вршимо процену примењених рачуноводствених политика и у којој мери су разумне рачуноводствене процене и повезана обелодањивања које је извршило руководство.

- Вршимо процену укупне презентације, структуре и садржаја финансијских извештаја, укључујући обелодањивања, и да ли су у финансијским извештајима приказане основне трансакције и догађаји на такав начин да се постигне фер презентација.

Саопштавамо лицима овлашћеним за управљање, између осталог, планирани обим и време ревизије и значајне ревизијске налазе, укључујући све значајне недостатке интерне контроле које је ревизор идентификовао током ревизије.

*[Потпис у име ревизорске фирме, име и презиме ревизора, или обоје, у складу са захтевима правног система.]*

*[Адреса ревизора] [Позиционирање датума и адресе је обрнуто]*

*[Датум]*

**Пример 3: Извештај ревизора о одређеном елементу финансијског извештаја котираног ентитета припремљеног у складу са оквиrom специјалне намене (за потребе ове илустрације, оквир усклађености).**

**За сврху овог илустративног примера извештаја ревизора, претпостављене су следеће околности:**

- Ревизија плана реализације потраживања (то јест, елемента, рачуна или ставке финансијског извештаја).

- Финансијски извештај припремљен од стране руководства ентитета у складу са одредбама финансијског извештавања које одређује регулаторно тело како би се испунили захтеви регулаторног тела. Руководство нема на располагању могућност да бира оквир финансијског извештавања.

- Применљиви оквир финансијског извештавања је оквир усклађености, који је осмишљен како би се задовољиле потребе посебних корисника за финансијским информацијама.

- Услови ревизијског ангажовања одражавају опис одговорности руководства за финансијске извештаје из ISA 210.

- Ревизор је закључио да је немодификовано мишљење („чисто“) прикладно на основу прикупљених ревизијских доказа.

- Релевантни етички захтеви који се односе на ревизију су етички захтеви који се односе на ревизије у датом правном систему.
- Дистрибуција и коришћење извештаја ревизора је ограничено.
- На основу прикупљених ревизијских доказа, ревизор је закључио да не постоји материјално значајна неизвесност у вези са догађајима или условима који могу да изазову значајну сумњу у вези са способношћу ентитета да настави са пословањем по начелу сталности у складу са ISA 570 (ревидиран).
- Од ревизора се не захтева, а он није донео другачију одлуку, да саопштава кључна ревизијска питања у складу са ISA 701 у контексту ревизије плана реализације потраживања.
- Ревизор је утврдио да не постоје остале информације (то јест, захтеви стандарда ISA 720 (ревидиран) нису применљиви).
- Лица која су одговорна за надзор финансијских извештаја нису иста лица која су одговорна за припрему финансијских извештаја.
- Поред ревизије финансијских извештаја ревизор нема друге извештајне одговорности у складу са захтевима локалног закона или регулативе.

#### **ИЗВЕШТАЈ НЕЗАВИСНОГ РЕВИЗОРА**

[За деоничаре компаније ABC или други одговарајући адресат]

#### **Мишљење**

Извршили смо ревизију приложеног прегледа потраживања компаније АБЦ на дан 31 децембар 20X1. године („Преглед“).

По нашем мишљењу, финансијске информације у прегледу потраживања Компаније на дан 31. децембра, 20X1. године, припремљене су по свим материјално значајним аспектима, у складу са [навести одредбе финансијског извештавања које прописује регулаторно тело]. [Одељак са мишљењем је на почетку извештаја у складу са захтевима ISA 700 (ревидиран).]

#### **Основа за мишљење**

Ревизију смо извршили у складу са Међународним стандардима ревизије (ISA). Наше одговорности у складу са тим стандардима су детаљније описане у одељку извештаја који је насловљен *Одговорности ревизора за ревизију прегледа потраживања*. Ми смо независни у односу на Компанију у складу са етичким захтевима који су релевантни за нашу ревизију *прегледа потраживања* у (правни систем), и испунили смо наше друге етичке одговорности у складу са овим захтевима. Сматрамо да су ревизијски докази које смо прибавили довољни и адекватни да нам пруже основу за наше мишљење. [Прва и последња реченица у овом одељку су раније биле у одељку који се бавио одговорношћу ревизора. Такође, одељак Основа за мишљење се налази одмах после одељка Мишљење, у складу са захтевима ISA 700 (ревидиран).]

#### **Скретање пажње – Рачуноводствена основа и ограничење дистрибуције**

Скрећемо пажњу на Напомену X у вези са прегледом потраживања, у којој се описује рачуноводствена основа. Преглед је припремљен како би се помогло Компанији да испуни захтеве Регулаторног тела ДЕФ. Као последица тога, Преглед може бити неприкладан за друге намене. Наш извештај је намењен искључиво Компанији и Регулаторном телу ДЕФ и не сме се дистрибуирати другим странама осим Компанији АБЦ или Регулаторном телу ДЕФ. Наше мишљење у вези са овим питањем није модификовано.

#### **Одговорност руководилица овлашћених за управљање за Преглед потраживања**

Руководство је одговорно за припрему Прегледа у складу са [навести одредбе финансијског извештавања које прописује регулаторно тело], и за оне интерне контроле за које руководство утврди да су потребне за припрему Прегледа који не садржи материјално значајне грешке, настале услед криминалне радње или грешке.

При састављању Прегледа, руководство је одговорно за процену способности Компаније да настави са пословањем у складу са начелом сталности, обелодањујући, по потреби, питања која се односе на сталност пословања и примену начела сталности пословања као рачуноводствене основе, осим ако руководство намерава да ликвидира Компанију или да обустави пословање, или нема другу реалну могућност осим да то уради.

Лица овлашћена за управљање су одговорна за надгледање процеса финансијског извештавања Компаније.

#### **Одговорност ревизора за ревизију Прегледа**

Наш циљ је стицање уверавања у разумној мери о томе да Преглед, узет у целини, не садржи материјално значајне погрешне исказе, настале услед криминалне радње или грешке; и издавање извештаја ревизора који садржи мишљење ревизора. Уверавање у разумној мери означава висок ниво уверавања, али не представља гаранцију да ће ревизија спроведена у складу са Међународним стандардима ревизије увек открити материјално погрешне исказе ако такви искази постоје. Погрешни искази могу да настану услед криминалне радње или грешке и сматрају се

материјално значајним ако је разумно очекивати да ће они, појединачно или збирно, утицати на економске одлуке корисника донете на основу овог Прегледа.

Параграф 41(б) стандарда ISA 700 (ревидиран) објашњава да осенчени материјал у наставку може да буде дат у Прилогу уз извештај ревизора. У параграфу 41(ц) стандарда ISA 700 (ревидиран) је објашњено да, када је законом, регулативом или националним стандардом ревизије изричито дозвољено ревизору да то ради, он може да наведе посебну референцу у извештају ревизора којом се упућује на локацију таквог описа на Интернет сајту одговарајућег овлашћеног тела, где је дат опис одговорности ревизора, уместо укључивања овог материјала у извештај ревизора, под условом да се опис на сајту односи на, и није у супротности а описом одговорности ревизора датим у наставку.

Као део ревизије у складу са ISA стандардима, ми примењујемо професионално просуђивање и одржавамо професионални скептицизам током ревизије. Исто тако, ми:

- Вршимо идентификацију и процену ризика од материјално значајних погрешних исказа у финансијским извештајима, насталих услед криминалне радње или грешке; осмишљавање и обављање ревизијских поступака који су прикладни за те ризике; и прибављање довољно адекватних ревизијских доказа да обезбеде основу за мишљење ревизора. Ризик да неће бити идентификовани материјално значајни погрешни искази који су резултат криминалне радње је већи него за погрешне исказе настале услед грешке, зато што криминална радња може да укључи удруживање, фалсификовање, намерне пропусте, лажно представљање или заобилажење интерне контроле.

- Стичемо разумевање о интерним контролама које су релевантне за ревизију ради осмишљавања ревизијских поступака који су прикладни у датим околностима, али не у циљу изражавања мишљења о ефикасности система интерне контроле ентитета.

- Вршимо процену примењених рачуноводствених политика и у којој мери су разумне рачуноводствене процене и повезана обелодањивања које је извршило руководство.

- Доносимо закључак о прикладности примене начела сталности као рачуноводствене основе од стране руководства и, на основу прикупљених ревизијских доказа, да ли постоји материјална неизвесност у вези са догађајима или условима који могу да изазову значајну сумњу у погледу способности ентитета да настави са пословањем у складу са начелом сталности. Ако закључимо да постоји материјална неизвесност, дужни смо да у свом извештају скренемо пажњу на повезана обелодањивања у финансијским извештајима или, ако таква обелодањивања нису адекватна, да модификујемо своје мишљење. Наши закључци се заснивају на ревизијским доказима прикупљеним до датума извештаја ревизора. Међутим, будући догађаји или услови могу за последицу да имају да ентитет престане да послује у складу са начелом сталности.

- Вршимо процену укупне презентације, структуре и садржаја финансијских извештаја, укључујући обелодањивања, и да ли су у финансијским извештајима приказане основне трансакције и догађаји на такав начин да се постигне фер презентација.

Саопштавамо лицима овлашћеним за управљање, између осталог, планирани обим и време ревизије и значајне ревизијске налазе, укључујући све значајне недостатке интерне контроле које је ревизор идентификовао током ревизије.

Такође, достављамо лицима овлашћеним за управљање изјаву да смо усклађени са релевантним етичким захтевима у погледу независности и да ћемо их обавестити о свим односима и осталим питањима за која може разумно да се претпостави да утичу на нашу независност, и где је то могуће, о повезаним мерама заштите

Партнер у ангажовању на ревизији на основу ког је састављен овај извештај независног ревизора је (име).

*[Потпис у име ревизорске фирме, име и презиме ревизора, или обоје, у складу са захтевима правног система.]*

*[Адреса ревизора] [Позиционирање датума и адресе је обрнуто]*

*[Потпис ревизора]*

*[Датум ревизорског извештаја]*

*[Адреса ревизора]*

-----

*Или други термин који је одговарајући у контексту правног оквира у одређеном правном систему.*

*Ова реченица се мења, по потреби, у околностима када ревизор такође има одговорност да изда мишљење и ефикасности интерних контрола у вези са ревизијом финансијских извештаја.*

*ISA 800 садржи захтеве и упутства о форми и садржају финансијских извештаја припремљених у складу са оквиром посебне намене.*

*Или други термин који је одговарајући у контексту правног оквира у одређеном правном систему.*

*Ова реченица се мења, по потреби, у околностима када ревизор такође има одговорност да изда мишљење и ефективности интерних контрола у вези са ревизијом финансијских извештаја.*

*ISA 800 садржи захтеве и упутства о форми и садржају финансијских извештаја припремљених у складу са оквиром посебне намене.*

*Или други термин који је одговарајући у контексту правног оквира у одређеном правном систему.*

*Ова реченица се мења, по потреби, у околностима када ревизор такође има одговорност да изда мишљење и ефективности интерних контрола у вези са ревизијом финансијских извештаја.*

**МЕЂУНАРОДНИ СТАНДАРД РЕВИЗИЈЕ 810 (ревидиран)  
АНГАЖОВАЊА НА ИЗВЕШТАВАЊУ  
О САЖЕТИМ ФИНАНСИЈСКИМ ИЗВЕШТАЈИМА**

(Стандард важи за ревизије сажетих финансијских извештаја за периоде који се завршавају 15. децембра 2016. године, или касније)

**САДРЖАЈ**

Параграф

**Увод**

Делокруг овог ISA 1

Датум ступања на снагу 2

**Циљеви 3**

**Захтеви 4**

Прихватање ангажовања 5–7

Природа поступака 8

Форма мишљења 9–11

Време рада и догађаји након датума извештаја ревизора о финансијским извештајима над којима је извршена ревизија 12–13

Информације у документима који садрже сажете финансијске извештаје 14–15

Извештај ревизора о сажетим финансијским извештајима 16–21

Ограничења у погледу дистрибуције и коришћења или упозоравање читалаца на рачуноводствену основу 22

Упоредне информације 23–224

Додатне информације које нису обухваћене ревизијом а које су представљене са сажетим финансијским извештајима 25

Позивање на ревизора 26–27

**Примена и остала објашњења**

Прихватање ангажовања А1–А7

Процена расположивости ревидираних финансијских извештаја А8

Форма мишљења А9

Време рада и догађаји након датума извештаја ревизора о финансијским извештајима над којима је извршена ревизија А10

Информације у документима који садрже сажете финансијске извештаје А11–А16

Извештај ревизора о сажетим финансијским извештајима A17–A23

Упоредне информације A24–A25

Додатне информације које нису обухваћене ревизијом а које су представљене са сажетим финансијским извештајима A26

Позивање на ревизора A27

Прилог: Примери извештаја независног ревизора о сажетим финансијским извештајима

Међународни стандард ревизије (ISA) 810 (ревидиран), *Ангажовања на извештавању о сажетим финансијским извештајима* треба тумачити у складу са ISA 200, *Општи циљеви независног ревизора и спровођење ревизије у складу са међународним стандардима ревизије*.

#### **Увод**

##### **Делокруг овог ISA**

1. Овај међународни стандард ревизије (ISA) се бави одговорностима ревизора које се тичу ангажовања на извештавању о сажетим финансијским извештајима који су изведени из финансијских извештаја чију је ревизију, у складу са ISA, извршио исти ревизор.

##### **Датум ступања на снагу**

2. Овај ISA важи за ангажовања за периоде који се завршавају 15. децембра 2016. године или касније.

##### **Циљеви**

3. Циљеви ревизора су:

(а) Да утврди да ли је примерено да прихвати ангажовање на извештавању о сажетим финансијским извештајима; и

(б) Уколико је ангажован да извештава о сажетим финансијским извештајима:

(i) Формира мишљење о сажетим финансијским извештајима на основу процене закључака донетих на основу прикупљених доказа; и

(ii) Јасно изрази мишљење у писаном извештају, у ком се такође износи основа за то мишљење.

4. За потребе овог ISA, наведени појмови имају следеће значење:

(а) Примењени критеријуми – Критеријуми које примењује руководство приликом припреме сажетих финансијских извештаја.

(б) Финансијски извештаји над којима је извршена ревизија – Финансијски извештаји чију је ревизију извршио ревизор у складу са ISA, и из којих су изведени сажети финансијски извештаји.

(ц) Сажети финансијски извештаји – Историјске финансијске информације које су изведене из финансијских извештаја, али садрже мање детаља него финансијски извештаји, иако и даље пружају структурисану презентацију у складу са оним што је изнето у финансијским извештајима о економским ресурсима или обавезама ентитета у одређеном тренутку у времену или променама које су настале у неком временском раздобљу. У различитим правним системима се може користити различита терминологија како би се описале такве финансијске информације из претходних периода.

#### **Захтеви**

##### **Прихватање ангажовања**

5. Ревизор прихвата ангажовање да извештава о сажетим финансијским извештајима у складу са овим ISA, само у ситуацији када је, ревизор био ангажован да изврши ревизију финансијских извештаја у складу са ISA, из којих су изведени сажети финансијски извештаји. (видети параграф A1)

6. Пре прихватања ангажовања о извештавању о сажетим финансијским извештајима, ревизор треба да: (видети параграф A2)

(а) Утврди да ли си примењени критеријуми прихватљиви; (видети параграф A3–A7)

(б) Постигне договор са руководством да оно прихвата и разуме своју одговорност:

(i) за припрему сажетих финансијских извештаја у складу са примењеним критеријумима;

(ii) да омогући корисницима сажетих финансијских извештаја приступ финансијским извештајима над којима је извршена ревизија (или, уколико закон или регулатива прописују да се финансијски извештаји над којима је извршена ревизија не морају ставити на располагање корисницима сажетих финансијских извештаја и установљава критеријуме за припрему сажетих финансијских извештаја, онда тај закон или регулативу треба описати у сажетим финансијским извештајима), и

(iii) Укључи ревизоров извештај о сажетим финансијским извештајима у сваки документ који садржи сажете финансијске извештаје и у коме се назначава да је ревизор издао извештај о њима.

(ц) Договори са руководством форму мишљења које ће бити изражено о сажетим финансијским извештајима. (видети параграфе 9–11)

7. Уколико ревизор закључи да су примењени критеријуми неприхватљиви или није у могућности да са руководством постигне договор који је наведен у параграфу 6(б), ревизор неће прихватити ангажовање на извештавању о сажетим финансијским извештајима, осим уколико то није обавезно у складу са законом или регулативом. Ангажовање спроведено у складу са таквим законом или регулативом није у складу са овим ISA. Стога, у ревизоровом извештају о сажетим финансијским извештајима неће бити наведено да је ангажовање извршено у складу са овим ISA. Ревизор треба да се позове на ову чињеницу у условима ангажовања. Ревизор такође треба да утврди који ефекат ово може да има на ангажовање на ревизији финансијских извештаја из којих су изведени сажети финансијски извештаји.

#### **Природа поступака**

8. Ревизор треба да спроведе следеће поступке, и све остале поступке за које сматра да су неопходни, ради обезбеђења основе за мишљење о сажетим финансијским извештајима:

(а) Процени да ли сажети финансијски извештаји на адекватан начин обелодањују да се ради о сажетим извештајима и идентификују ревидиране финансијске извештаје.

(б) Када сажети финансијски извештаји нису праћени финансијским извештајима који су над којима је извршена ревизија, процени да ли на јасан начин описују:

(i) Од кога или где се могу добити финансијски извештаји над којима је извршена ревизија; или

(ii) Закон или регулативу у којој се наводи да финансијски извештаји над којима је извршена ревизија не морају бити стављени на располагање корисницима сажетих финансијских извештаја и којом се установљавају критеријуми за припрему сажетих финансијских извештаја.

(ц) процени да ли сажети финансијски извештаји на адекватан начин обелодањују примењене критеријуме.

(д) Упореди сажете финансијске извештаје са повезаним информацијама у финансијским извештајима над којима је извршена ревизија како би утврдио да ли се сажети финансијски извештаји слажу са повезаним информацијама у финансијским извештајима над којима је извршена ревизија или се могу прерачунати из њих.

(е) Процени да ли су сажети финансијски извештаји припремљени у складу са примењеним критеријумима.

(ф) Процени, у контексту намене сажетих финансијских извештаја, да ли сажети финансијски извештаји садрже неопходне информације, и да ли су адекватно агрегирани, тако да не наводе на погрешне закључке у датим околностима.

(г) Процени да ли су финансијски извештаји над којима је извршена ревизија доступни корисницима сажетих финансијских извештаја, осим уколико закон или регулатива прописују да се финансијски извештаји над којима је извршена ревизија не морају ставити на располагање корисницима сажетих финансијских извештаја и установљава критеријуме за припрему сажетих финансијских извештаја. (видети параграф А8)

#### **Форма мишљења**

9. Уколико ревизор донесе закључак да је немодификовано мишљење о сажетим финансијским извештајима прикладно, мишљење ревизора, осим уколико није другачије прописано законом или регулативом, садржи следеће изразе: (видети параграф А9)

(а) Приложени сажети финансијски извештаји су доследни, по свим материјалном значајним аспектима, са финансијским извештајима над којима је извршена ревизија, у складу са (примењени критеријуми); или

(б) Приложени сажети финансијски извештаји представљају истинит и објективан сажети приказ финансијских извештаја над којима је извршена ревизија, у складу са (примењени критеријуми).

10. Уколико закон или регулатива прописује текст који се користити у мишљењу о сажетим финансијским извештајима, а појмови се разликује од појмова наведених у параграфу 9, ревизор треба да:

(а) Примени поступке описане у параграфу 8 и све друге поступке неопходне како би се ревизору омогућило да изнесе прописано мишљење; и

(б) Процени да ли корисници сажетих финансијских извештаја могу погрешно да разумеју мишљење ревизора о сажетим финансијским извештајима, и уколико је то случај, да ли додатно објашњење у извештају ревизора о сажетим финансијским извештајима може отклонити могући неспоразум.

11. Уколико, у случају параграфа 10(б), ревизор закључи да додатно објашњење у извештају ревизора о сажетим финансијским извештајима не може отклонити могући неспоразум, ревизор неће прихватити ангажовање, осим уколико није обавезан у складу са законом или регулативом. Ангажовање које се врши у складу са таквим законом или регулативом није у складу са овим ISA. У складу са тим, у извештају ревизора о сажетим финансијским извештајима се не наводи да је ангажовање извршено у складу са овим ISA.

#### **Време рада и догађаја након датума извештаја ревизора о финансијским извештајима над којима је извршена ревизија**

12. Извештај ревизора о сажетим финансијским извештајима може бити датиран након датума извештаја ревизора о финансијским извештајима над којима је извршена ревизија. У таквим околностима, у извештају ревизора о сажетим финансијским извештајима се укључује напомена у којој се каже да сажети финансијски извештаји и финансијски извештаји над којима је извршена ревизија не одражавају ефекте догађаја који су се десили након датума извештаја ревизора о финансијским извештајима над којима је извршена ревизија. (видети параграф A10)

13. Ревизор може постати свестан чињеница које су постојале на датум извештаја ревизора о финансијским извештајима над којима је извршена ревизија, а које ревизору раније нису биле познате. У таквим околностима, ревизор неће издавати извештај ревизора о сажетим финансијским извештајима док не заврши разматрања тих чињеница које су у вези са финансијским извештајима над којима је извршена ревизија, у складу са ISA 560.

#### **Информације у документима који садрже сажете финансијске извештаје**

14. Ревизор треба да прочита информације које су укључене у документ који садржи сажете финансијске извештаје и извештај ревизора о њима и да размотри да ли постоји материјално значајна недоследност између тих информација и сажетих финансијских извештаја.

15. Ако ревизор идентификује материјално значајну недоследност, треба да размотри то питање са руководством и да утврди да ли је потребно да се измене сажети финансијски извештаји или информације које су укључене у документ који садржи сажете финансијске извештаје и извештај ревизора о њима. Ако ревизор утврди да је неопходно изменити информација, а руководство то одбије да уради, ревизор ће предузети мере које су применљиве датим околностима, укључујући и разматрање импликација по извештају ревизора о сажетим финансијским извештајима. (видети параграфе A11–A16)

#### **Извештај ревизора о сажетим финансијским извештајима**

##### *Елементи извештаја ревизора*

16. Извештај ревизора о сажетим финансијским извештајима садржи следеће елементе: (видети параграф A23)

(а) Наслов у ком се јасно указује да је то извештај независног ревизора; (видети параграф A17)

(б) Адресат – прималац извештаја; (видети параграф A18)

(ц) Идентификација сажетих финансијских извештаја о којима ревизор извештава, укључујући назив сваког извештаја који је део сажетих финансијских извештаја; (видети параграф A13)

(д) Идентификација финансијских извештаја над којима је извршена ревизија;

(е) У складу са параграфом 20, јасно изражено мишљење; (видети параграфе 9–11).

(ф) Изјаву у којој се наводи да сажети финансијски извештаји не садрже сва обелодањивања која се захтевају у складу са оквиром финансијског извештавања примењеног у припреми

финансијских извештаја над којима је извршена ревизија, и да читање сажетих финансијских извештаја и извештаја ревизора о њима није замена за читање финансијских извештаја над којима је извршена ревизија и извештаја ревизора о њима.

(г) По потреби, укључује се напомена која се захтева параграфом 12.

(х) Референца на извештај ревизора о финансијским извештајима над којима је извршена ревизија, датум тог извештаја и, у складу са параграфима 19–20, чињеница да је изражено немодификовано мишљење о финансијским извештајима над којима је извршена ревизија.

(и) Опис одговорности руководства за сажете финансијске извештаје, којим се објашњава да је руководство одговорно за припрему сажетих финансијских извештаја у складу са примењеним критеријумима.

(ј) Изјаву да је ревизор одговоран за изражавање мишљења, на основу ревизијских поступака спроведених у складу са овим стандардом, о томе да ли су сажети финансијски извештаји доследни, по свим материјално значајним аспектима финансијским извештајима (или представљају њихов објективан сажетак) које се заснива на поступцима који се захтевају овим ISA.

(к) Потпис ревизора.

(и) Адресу ревизора.

(х) Датум извештаја ревизора. (видети параграф A20)

17. Уколико прималац сажетим финансијских извештај није исти као прималац ревизоровог извештаја о финансијским извештајима над којима је извршена ревизија, ревизор треба да процени да ли је прикладно адресирање на другог примаоца. (видети параграф A28)

18. Ревизор свој извештај о сажетим финансијским извештајима датирати тако да тај датум не буде пре: (видети параграф A20)

(а) Датума када је ревизор прикупио довољно адекватних ревизијских доказа на којима може засновати своје мишљење, укључујући доказе да су припремљени сажети финансијски извештаји и да су овлашћена лица потврдила да су преузела одговорност у вези са њима; и

(б) Датума ревизоровог извештаја о финансијским извештајима над којима је извршена ревизија.

*Референца на извештај ревизора о финансијским извештајима над којима је извршена ревизија* (видети параграф A23)

19. Када извештај ревизора о финансијским извештајима над којима је извршена ревизија укључује

(а) Квалификовано мишљење, у складу са ISA 705 (ревидиран);

(б) Пасус којим се скреће пажња или пасус у вези са осталим питањима, у складу са ISA 706 (ревидиран);

(ц) Одељак посвећен материјалној неизвесности у вези са начелом сталности у складу са ISA 706 (ревидиран);

(д) Саопштавање кључних ревизијских питања у складу са ISA 701;

(е) Напомену у којој је описано некориговано материјално погрешно изказивање осталих информација у складу са ISA 720 (ревидиран);

и ревизор је уверен да су сажети финансијски извештаји, по свим материјално значајним аспектима, доследни или да представљају истинит и објективан приказ финансијских извештаја над којима је извршена ревизија, у складу са примењеним критеријумима, извештај ревизора о сажетим финансијским извештајима ће, поред елемента приказаних у параграфу 16:

(i) Навести да извештај ревизора о финансијским извештајима над којима је извршена ревизија укључује квалификовано мишљење, пасус којим се скреће пажња, пасус у вези са осталим питањима, одељак посвећен материјалној неизвесности у вези са начелом сталности, саопштавање кључних ревизијских питања или напомену у којој је описано некориговано материјално погрешно изказивање осталих информација; и (видети параграф A21)

(ii) Описати: (видети параграф A22)

а. Основу за Квалификовано мишљење о финансијским извештајима над којима је извршена ревизија, и и ефекат на сажете финансијске извештаје, уколико га има;



б. Питања наведена у пасусу о скретању пажње, пасусу о осталим питањима, или у одељку посвећеном материјалној неизвесности у вези са начелом сталности у извештају ревизора о финансијским извештајима над којима је извршена ревизија и ефекат на сажете финансијске извештаје, уколико га има;

ц. Некориговано материјално погрешно исказивање осталих информација и повезане ефекте, ако их има, на информације укључене у документ који садржи сажете финансијске извештаје и извештај ревизора о њима. (видети параграф А15)

20. Када извештај ревизора о финансијским извештајима над којима је извршена ревизија садржи негативно мишљење или уздржавање од изражавања мишљења, извештај ревизора о сажетим финансијским извештајима ће, поред елемента приказаних у параграфу 16:

(а) Укључивати објашњење да извештај ревизора о финансијским извештајима над којима је извршена ревизија садржи негативно мишљење или уздржавање од изражавања мишљења;

(б) Описати основу за негативно мишљење или уздржавање од изражавања мишљења; и

(ц) Навести да, као резултат негативног мишљења или уздржавања од изражавања мишљења о финансијским извештајима над којима је обављена ревизија, није прикладно изразити мишљење о сажетим финансијским извештајима. (видети параграф А23)

#### *Модификовано мишљење о сажетим финансијским извештајима*

21. Уколико сажети финансијски извештаји нису доследни, по свим материјално значајним аспектима, или не представљају истинит и објективан сажети приказ финансијских извештаја над којима је извршена ревизија, у складу са примењеним критеријумима, а руководство се не слаже да треба извршити неопходне измене, ревизор треба да изнесе негативно мишљење о сажетим финансијским извештајима. (видети параграф А23)

#### **Ограничења у погледу дистрибуције и коришћења или упозоравање читалаца на рачуноводствену основу**

22. Када је дистрибуција или коришћење извештаја ревизора о финансијским извештајима над којима је извршена ревизија ограничена, или се у извештају ревизора о финансијским извештајима над којима је извршена ревизија, читаоци упозоравају да су финансијски извештаји над којима је извршена ревизија припремљени у складу са оквиром специјалне намене, ревизор треба да примени слично ограничење или упозорење и у извештају ревизора о сажетим финансијским извештајима.

#### **Упоредне информације**

23. Уколико финансијски извештаји над којима је извршена ревизија садрже упоредне информације, а сажети финансијски извештаји не садрже, ревизор треба да утврди да ли је такво изостављање основано у околностима тог ангажовања. Ревизор треба да утврди ефекат неоснованог изостављања на извештај ревизора о сажетим финансијским извештајима. (видети параграф А16)

24. Уколико сажети финансијски извештаји садрже упоредне информације о којима је извештавао други ревизор, извештај ревизора о сажетим финансијским извештајима треба да садржи питања која ISA 700 захтева да ревизор укључи у ревизорски извештај о финансијским извештајима над којима је извршена ревизија. (видети параграф А25)

#### **Додатне информације које нису обухваћене ревизијом а које су представљене са сажетим финансијским извештајима**

25. Ревизор треба да процени да ли се било које додатне информације које нису обухваћене ревизијом а које су представљене са сажетим финансијским извештајима јасно издвојене од сажетих финансијских извештаја. Уколико ревизор закључи да се презентација додатних информација које нису обухваћене ревизијом не разликују јасно од сажетих финансијских извештаја, ревизор треба од руководства да затражи да измени презентацију додатних информација које нису обухваћене ревизијом. Уколико руководство то одбије, ревизор у свом извештају о сажетим финансијским извештајима наводи да те информације нису обухваћене тим извештајем. (видети параграф А26)

#### **Позивање на ревизора**

26. Уколико ревизор постане свестан планова ентитета да изјави да је ревизор извештавао о сажетим финансијским извештајима у документу који садржи сажете финансијске извештаје, али не планира да укључи релевантни извештај ревизора, ревизор ће од руководства тражити да у такав документ укључи извештај ревизора. Уколико руководство то не учини, ревизор ће одредити и спровести неопходне кораке како би се спречило да руководство на неодговарајући начин повезује ревизора са сажетим финансијским извештајима у том документу. (видети параграф А27)

27. Ревизор може бити ангажован да извештава о финансијским извештајима ентитета, а да при том није ангажован да извештава о сажетим финансијским извештајима. Уколико у овом случају, ревизор постане свестан да ентитет планира да у документу наведе изјаву која се односи на ревизора и чињеницу да су сажети финансијски извештаји изведени од финансијских извештаја чију је ревизију извршио тај ревизор, ревизор ће то прихватити уколико:

(а) је помињање ревизора извршено у контексту извештаја ревизора о финансијским извештајима над којима је извршена ревизија; и

(б) из изјаве се не стиче утисак да је ревизор извештавао о сажетим финансијским извештајима.

Уколико нису задовољени услови (а) и (б), ревизор ће од руководства тражити да измени изјаву како би ови услови били задовољени, или да се у документу не помиње ревизор. Такође, ентитет може ангажовати ревизора да извести о сажетим финансијским извештајима и укључити релевантан извештај ревизора у документ. Уколико руководство не измени изјаву, не уклони позивање на ревизора, или не укључи извештај ревизора о сажетим финансијским извештајима у документ који садржи сажете финансијске извештаје, ревизор треба да обавести руководство да не слаже са позивањем на њега, и одредити и спровести друге неопходне кораке како би спречио руководство да се непримерено позивају на ревизора. (видети параграф А27)

\* \* \*

### **Примена и остала објашњења**

#### **Прихватање ангажовања (видети параграфе 5-6)**

А1. Ревизија финансијских извештаја из којих су изведени сажети финансијски извештаји пружа ревизору разумевање неопходно за испуњење одговорности у вези са сажетим финансијским извештајима, у складу са овим ISA. Примена овог ISA неће пружити довољно адекватних доказа на којима се заснива мишљење о сажетим финансијским извештајима, уколико ревизор није такође вршио ревизију финансијских извештаја из којих су изведени сажети финансијски извештаји.

А2. Слагање руководства са питањима описаним у параграфу 6 може бити потврђено у виду писаног прихватања услова ангажовања.

#### *Критеријуми (видети параграф 6(а))*

А3. Припрема сажетих финансијских извештаја захтева од руководства да утврди информације које треба да буду приказане у сажетим финансијским извештајима тако да су они доследни, по свим материјално значајним аспектима, односно представљају истинит и објективан приказ финансијских извештаја над којима је извршена ревизија. Будући да сажети финансијски извештаји по својој природи садрже агрегиране информације и ограничена обелодањивања, постоји повећани ризик да они можда неће садржати информације које су неопходне како не би у датим околностима наводили на погрешан закључак. Овај ризик се повећава када не постоје критеријуми за припрему сажетих финансијских извештаја.

А4. Фактору који могу утицати на ревизорово одређивање прихватљивости примењених критеријума су:

- Природа ентитета;
- Намена сажетих финансијских извештаја;
- Потребне циљних корисника информација из сажетих финансијских извештаја; и
- Да ли ће примењени критеријуми резултирати сажетим финансијским извештајима који не наводе на погрешне закључке у датим околностима.

А5. Критеријуме за припрему сажетих финансијских извештаја могу бити одређени од стране овлашћене или признате организација за постављање стандарда или од стране закона или регулативе. Слично као и у случају финансијских извештаја, као што је описано у ISA 210, у сличним ситуацијама, ревизор може претпоставити да су такви критеријуми прихватљиви.

А6. Уколико не постоје установљени критеријуми за припрему сажетих финансијских извештаја, критеријуме треба да осмисли руководство, на пример, на основу праксе у одређеној привредној грани. Прихватљиви критеријуми који су одговарајући у одређеној ситуацији резултирају сажетим финансијским извештајима који:

(а) Адекватно обелодањују своју сажету природу и идентификују финансијске извештаје над којима је извршена ревизија;

(б) Јасно описују где су доступни и од кога се могу добити финансијски извештаји над којима је извршена ревизија или, идентификују закон или регулативу уколико тај закон или регулатива

прописују да се ревидирани финансијски извештаји не морају ставити на располагање корисницима сажетих финансијских извештаја и установљава критеријуме за припрему сажетих финансијских извештаја;

(ц) Адекватно обелодањују примењене критеријуме;

(д) Слажу се или се могу прерачунати на основу релевантних информација из финансијских извештаја над којима је извршена ревизија; и

(е) У контексту намене сажетих финансијских извештаја, садрже неопходне информације, и адекватно су агрегирани, тако да не наводе на погрешне закључке у датим околностима.

A7. Адекватно обелодањивање сажете природе и идентификација финансијских извештаја над којима је извршена ревизија, као што је наведено у параграфу А6(а), може бити приказано под насловом као што је на пример „Сажети финансијски извештаји припремљени на основу финансијских извештаја над којима је извршена ревизија за годину која се завршава на дан 31. децембар 20X1.”

**Процена расположивости финансијских извештаја над којима је извршена ревизија** (видети параграф 8(г))

A8. Ревизорова процена о томе да ли су финансијски извештаји над којима је извршена ревизија, без већих потешкоћа, доступни корисницима сажетих финансијских извештаја, зависи од тога да ли:

- Сажети финансијски извештаји јасно описују од кога и где се могу добити финансијски извештаји над којима је извршена ревизија;
- Финансијски извештаји над којима је извршена ревизија су у јавном регистру; или
- Је руководство успоставило поступак којим корисници сажетих финансијских извештаја могу приступити финансијским извештајима над којима је извршена ревизија.

**Форма мишљења** (видети параграф 9)

A9. Закључак, који се заснива на процени доказа прикупљених спровођењем поступака наведених у параграфу 8, да је немодификовано мишљење о сажетим финансијским извештајима примерено, омогућава ревизору да изнесе мишљење у ком се налази једна од фраза из параграфа 9. Одлука ревизора о томе које ће фразе користити може бити под утицајем опште прихваћене праксе у одређеном правном систему.

**Време рада и догађаја након датума извештаја ревизора о финансијским извештајима над којима је извршена ревизија** (видети параграф 12)

A10. Поступци описани у параграфу 8 се често спроводе одмах након ревизије финансијских извештаја: Уколико ревизор извештава и о сажетим финансијским извештајима након завршетка ревизије финансијских извештаја, ревизор није у обавези да прикупи додатне ревизијске доказе о финансијским извештајима над којима је извршена ревизија, или да извештава о ефектима догађаја који су се десили након датума извештаја ревизора о финансијским извештајима над којима је извршена ревизија јер су сажети финансијски извештаји изведени из финансијских извештаја над којима је извршена ревизија и не представљају додатне информације.

**Информације у документима који садрже сажете финансијске извештаје** (видети параграфе 14–15)

A11. ISA 720 (ревидиран) бави се одговорностима ревизора у вези са осталим информацијама у ревизији финансијских извештаја. У контексту ISA 720 (ревидиран), остале информације су финансијске или нефинансијске информације (осим финансијских извештаја и извештаја ревизора о њима) укључене у годишњи извештај ентитета. Годишњи извештај садржи или прати финансијске извештаје и извештај ревизора о њима.

A12. Насупрот тома, параграфи 14–15 баве се одговорностима ревизора у вези са информацијама укљученим у документ који такође садржи сажете финансијске извештаје и извештај ревизора о њима. Ове информације могу да укључују:

- Нека или сва иста питања као она која су обрађена у осталим информацијама укљученим у годишњи извештај (на пример, када су сажети финансијски извештаји и извештај ревизора о њима укључени у сажети годишњи извештај); или
- Питања која нису обухваћена у осталим информацијама укљученим у годишњи извештај).

A13. Приликом читања информација укључених у документ који садржи сажете финансијске извештаје и извештај ревизора о њима, ревизор може да постане свестан да су те информације обмањујуће и да мора да предузме одговарајуће кораке. Релевантни етички захтеви налажу да ревизор не треба свесно да има везе са информацијама уколико сматра да те информације садрже

материјално погрешну или обмањујућу изјаву, непотврђене изјаве или информације, или ако се изостављају или прикривају информације за које се захтева да буду садржане, и где такво изостављање или прикривање може да буде обмањујуће.

*Информације у документу који садржи сажете финансијске извештаје и који се бави питањима која нису обрађена у осталим информацијама у годишњем извештају*

A14. Када су информације укључене у документ који садржи сажете финансијске извештаје и извештај ревизора о њима, и те информације се односе на нека или сва иста питања као остале информације садржане у годишњем извештају, обављени рад на тим осталим информацијама у складу са ISA 720 (ревидиран) може бити адекватан у смислу параграфа 14–15 овог ISA.

A15. Када су у извештају ревизора о финансијском извештају идентификоване некориговани материјално значајни погрешни искази у осталим информацијама и када се ти некориговани материјално погрешни искази односе на питање које је обрађено заједно са информацијама у документу који садржи сажете финансијске извештаје и извештај ревизора о њима, може да постоји материјално значајна недоследност између сажетих финансијских извештаја и тих информација или информације могу да буду обмањујуће.

*Информације у документу који садржи сажете финансијске извештаје и који се бави неким или свим истим питањима као остале информације у годишњем извештају*

A16. ISA 720 (ревидиран), прилагођен датим околностима, може бити користан за ревизора у одређивању одговарајућих корака као одговор на одбијање руководства компаније да изврши неопходна ревидирања информација, укључујући и разматрање импликација по извештај ревизора о сажетим финансијским извештајима.

### **Извештај ревизора о сажетим финансијским извештајима**

*Елементи извештаја ревизора*

Наслов (видети параграф 16(а))

A17. Наслов у ком се наводи да је извештај у ствари извештај независног ревизора, на пример, „Извештај независног ревизора“, потврђује да је ревизор испунио све релевантне етичке захтеве у погледу независности. На овај начин се разликују извештаји независног ревизора и извештаји које објављују друга лица.

Адресат (видети параграф 16(б), 17)

A18. Фактори који могу утицати на ревизорову оцену прикладности примаоца сажетих финансијских извештаја укључују услове ангажовања, природу ентитета и намену сажетих финансијских извештаја.

Идентификација сажетих финансијских извештаја (видети параграф 16(ц))

A19. Уколико ревизор зна да ће сажети финансијски извештаји бити укључени у документ који садржи и информације осим сажетих финансијских извештаја и извештаја ревизора о њима, ревизор може размотрити, уколико то дозвољава форма презентације, навођење страна на којима су презентовани сажети финансијски извештаји. Ово помаже читаоцима да лакше идентификује сажете финансијске извештаје на које се односи извештај ревизора.

Датум извештаја ревизора (видети параграфе 16(м), 18)

A20. Која особа или особе које имају званично овлашћење, ће закључити да су сажети финансијски извештаји припремљени и преузети одговорност за њих зависи од услова ангажовања, природе ентитета и намене сажетих финансијских извештаја.

Референца на извештај ревизора о финансијским извештајима над којима је извршена ревизија (видети параграф 19)

A21. Параграф 19(и) овог стандарда захтева од ревизора да укључи објашњење у извештај ревизора о сажетим финансијским извештајима када извештај ревизора о финансијским извештајима над којима је извршена ревизија укључује саопштавање једног или више кључних ревизијских питања описаних у складу са ISA 701. Међутим, од ревизора се не захтева да описује појединачна кључна ревизијска питања у извештају ревизора о сажетим финансијским извештајима.

A22. Саопштења и описи који се захтевају параграфом 19 за циљ имају скретање пажње на дата питања и и нису замена за читање извештаја ревизора о финансијским извештајима над којима је извршена ревизија. Захтевани описи имају за циљ да објасне природу питања, и не морају да садрже исти, у потпуности пренети текст из извештаја ревизора о финансијских извештаја над којима је извршена ревизија.

Примери (видети параграфе 16, 19–21)

A23. У Прилогу овог ISA се налазе примери извештаја ревизора о сажетим финансијским извештајима који могу да:

(а) Садрже немодификовано мишљење;

(б) Буду изведени из финансијских извештаја над којима је извршена ревизија о којима је ревизор изразио модификовано мишљење;

(ц) Садрже модификовано мишљење;

(д) Буду изведени из финансијских извештаја над којима је извршена ревизија где извештај ревизора о њима укључује напомену у којој је описано материјално погрешно исказивање у складу са ISA 720 (ревидиран); и

(е) Буду изведени из финансијских извештаја над којима је извршена ревизија где извештај ревизора о њима садржи одељак посвећен материјално значајној неизвесности у вези са начелом сталности пословања или другим кључним ревизијским питањима.

#### **Упоредне информације (видети параграфе 23–24)**

A24. Уколико финансијски извештаји над којима је извршена ревизија садрже упоредне информације, постоји претпоставка да ће и сажети финансијски извештаји садржати упоредне информације. Упоредне информације у финансијским извештајима над којима је извршена ревизија могу бити посматрани као упоредни износи или упоредне финансијске информације. У ISA 710 се описује на који начин ова разлика утиче на извештај ревизора о финансијским извештајима, укључујући, посебно, позивање на друге ревизоре који су вршили ревизију финансијских извештаја за претходне периоде.

A25. Околности које могу да утичу на ревизорову одлуку да ли је изостављање упоредних информација оправдано, укључују природу и циљеве сажетих финансијских извештаја, примењене критеријуме и потребе корисника сажетих финансијских извештаја.

#### **Додатне информације које нису обухваћене ревизијом а које су представљене са сажетим финансијским извештајима (видети параграф 25)**

A26. ISA 700 (ревидиран) садржи захтеве и смернице које треба примењивати приликом презентације додатних информација које нису обухваћене ревизијом а презентују се заједно са финансијским извештајима над којима је извршена ревизија, и који прилагођени по потреби могу помоћи у примени захтева параграфа 25.

#### **Позивање на ревизора (видети параграфе 26–27)**

A27. Други примерени поступци које ревизор може применити у ситуацијама када руководство не предузме неопходне мере, могу обухватати обавештавање корисника и других познатих трећих страна које ће користити извештаје, о непримереном помињању ревизора. Ревизорови поступци зависе од његових законских права и обавеза. Такође, ревизор може сматрати да је адекватно да затражи правни савет.

-----

*ISA 200 Општи циљеви независног ревизора и спровођење ревизије у складу са међународним стандардима ревизије, у параграфу 13(ф) се дефинише појам „финансијски извештај”.*  
*ISA 200, параграф 13(ф).*

*ISA 560, Накнадни догађаји*

*Параграфи 19–20, који се баве околностима у којима је извештај ревизора о ревидираним финансијским извештајима модификован, захтевају додатне елементе у односу на оне који су набројани у овом параграфу.*

*Или други појам који одговара у контексту законског оквира у одређеном правном систему.*

*ISA 705 (ревидиран), Модификације мишљења у извештају независног ревизора*

*ISA 706 (ревидиран), Пасус којим се скреће пажња и пасус у вези са осталим питањима у извештају независног ревизора*

*ISA 570 (ревидиран), Начело сталности, параграф 22*

*ISA 701, Саопштавање кључних ревизијских питања у извештају независног ревизора*

*ISA 720 (ревидиран), Одговорност ревизора у вези са осталим информацијама*

*ISA 710, Упоредне информације – упоредни износи и упоредни финансијски извештаји.*

*ISA 210, Договарање услова ревизијског ангажовања, параграфи А3 и А8–А9.*

*Етички кодекс за професионалне рачуновође Међународног одбора за етичке стандарде за рачуновође (Кодекс IESBA), параграф 110.2*

*ISA 701, параграф 13*

ISA 700 (ревидиран), *Формирање мишљења и извештавање о финансијским извештајима, параграфи 53–54.*

#### **Прилог 1**

(Видети параграф A23)

#### **Примери извештаја независног ревизора о сажетим финансијским извештајима**

• Пример 1: Извештај ревизора о сажетим финансијским извештајима припремљеним у складу са установљеним критеријумима. Изражено је немодификовано мишљење о финансијским извештајима над којима је извршена ревизија. Датум извештаја ревизора о сажетим финансијским извештајима је након датума извештаја ревизора о финансијским извештајима из којих су изведени сажети финансијски извештаји. Извештај ревизора о финансијским извештајима над којима је извршена ревизија укључује и одељак посвећен материјалној неизвесности у вези са начелом сталности и саопштавању кључних ревизијских питања.

• Пример 2: Извештај ревизора о сажетим финансијским извештајима припремљеним у складу са критеријумима које је поставило руководство и који су на адекватан начин обелодањени у сажетим финансијским извештајима. Ревизор је утврдио да су примењени критеријуми прихватљиви у датим околностима. Изражено је немодификовано мишљење о финансијским извештајима над којима је извршена ревизија. Извештај ревизора о сажетим финансијским извештајима има исти датум као извештај ревизора о финансијским извештајима из којих су изведени сажети финансијски извештаји. Извештај ревизора о финансијским извештајима над којима је извршена ревизија укључује напомену у којој је описан некоригован материјално значајан погрешан исказ у осталим информацијама. Остале информације информације на који се односи овај некориговани материјално погрешан исказ су такође подаци укључени у документ који садржи сажете финансијске извештаје и извештај ревизора о њима.

• Пример 3: Извештај ревизора о сажетим финансијским извештајима припремљеним у складу са критеријумима које је поставило руководство и који су на адекватан начин обелодањени у сажетим финансијским извештајима. Ревизор је утврдио да су примењени критеријуми прихватљиви у датим околностима. Изражено је квалификовано мишљење о финансијским извештајима над којима је извршена ревизија. Извештај ревизора о сажетим финансијским извештајима има исти датум као извештај ревизора о финансијским извештајима из којих су изведени сажети финансијски извештаји.

• Пример 4: Извештај ревизора о сажетим финансијским извештајима припремљеним у складу са критеријумима које је поставило руководство и који су на адекватан начин обелодањени у сажетим финансијским извештајима. Ревизор је утврдио да су примењени критеријуми прихватљиви у датим околностима. Изражено је негативно мишљење о финансијским извештајима над којима је извршена ревизија. Извештај ревизора о сажетим финансијским извештајима има исти датум као извештај ревизора о финансијским извештајима из којих су изведени сажети финансијски извештаји.

• Пример 5: Извештај ревизора о сажетим финансијским извештајима припремљеним у складу са установљеним критеријумима. Изражено је немодификовано мишљење о финансијским извештајима над којима је извршена ревизија. Ревизор доноси закључак да није могуће изразити немодификовано мишљење о сажетим финансијским извештајима. Извештај ревизора о сажетим финансијским извештајима има исти датум као извештај ревизора о финансијским извештајима из којих су изведени сажети финансијски извештаји.

#### **Пример 1:**

##### **Околности су следеће:**

• **Изражено је немодификовано мишљење о финансијским извештајима котираног ентитета над којима је извршена ревизија.**

• **Постоје утврђени критеријуми за припрему сажетих финансијских извештаја.**

• **Датум извештаја ревизора о сажетим финансијским извештајима је након датума извештаја ревизора о финансијским извештајима из којих су изведени сажети финансијски извештај.**

• **Извештај ревизора о финансијским извештајима над којима је извршена ревизија садржи одељак посвећен материјално значајној неизвесности у вези са начелом сталности.**

• **Извештај ревизора о финансијским извештајима над којима је извршена ревизија садржи саопштење о осталим кључним ревизијским питањима.**

#### **ИЗВЕШТАЈ НЕЗАВИСНОГ РЕВИЗОРА О САЖЕТИМ ФИНАНСИЈСКИМ ИЗВЕШТАЈИМА**

[одговарајући адресат]

#### **Мишљење**

Сажети финансијски извештаји, који се састоје од сажетог биланса стања АБЦ компаније на дан 31. децембар 20X1. године, сажетог биланса успеха, сажетог извештаја о променама у капиталу и сажетог извештаја о токовима готовине за годину која се завршила на тај дан, и

повезаних напомена, су изведени из финансијских извештаја АБЦ компаније за годину која се завршава на дан 31. децембар 20X1. Године, над којима је извршена ревизија.

По нашем мишљењу, приложени сажети финансијски извештаји, су доследни, по свим материјално значајним аспектима, финансијским извештајима над којима је извршена ревизија (или представљају њихов истинит и објективан сажети приказ), у складу са (опис установљених критеријума).

#### **Сажети финансијски извештаји**

Сажети финансијски извештаји не садрже сва обелодањивања која се захтевају (навести оквир финансијског извештавања који се примењује приликом припреме финансијских извештаја АБЦ компаније). Читање сажетих финансијских извештаја и извештаја ревизора о њима, стога, није замена за читање финансијских извештаја АБЦ компаније над којима је извршена ревизија и извештаја ревизора о њима. Сажети финансијски извештаји и финансијски извештаји над којима је извршена ревизија не одражавају ефекте догађаја до којих је дошло после датума нашег извештаја о финансијским извештајима над којима је извршена ревизија.

#### **Финансијски извештаји над којима је извршена ревизија и наш извештај о њима**

У нашем извештају од 15. фебруара, 20X2, изразили смо немодификовано мишљење о финансијским извештајима над којима је извршена ревизија. Овај извештај такође укључује:

- Одељак посвећен материјално значајној неизвесности у вези са начелом сталности у којем се скреће пажња на Напомену 6 у финансијским извештајима над којима је извршена ревизија. У Напомени 6 наведено је да је компанија АБЦ забележила нето губитак од ZZZ током године која је завршила на дан 31. децембар 31, 20X1. и на тај датум, укупне обавезе компаније АБЦ су веће од укупне имовину за YYY. Ови догађаји или услови, заједно са осталим питањима која су наведена у Напомени 6 у финансијским извештајима над којима је извршена ревизија, указују на то да постоји материјално значајна неизвесност која може да изазове значајну сумњу у способност компаније АБЦ да настави да послује у складу са начелом сталности. Ова питања су обрађена у Напомени 5 у сажетим финансијским извештајима.

- Саопштавање осталих кључних ревизијских питања. (Кључна ревизијска питања су она питања која су, по професионалном просуђивању ревизора, била од највећег значаја за нашу ревизију финансијских извештаја текућег периода).

#### **Одговорност руководства за сажете финансијске извештаје**

Руководство је одговорно за припрему финансијских извештаја у складу са (описати установљене критеријуме).

#### **Одговорност ревизора**

Наша одговорност је да изразимо мишљење о томе да ли су сажети финансијски извештаји доследни, по свим материјално значајним аспектима, финансијским извештајима над којима је извршена ревизија (или представљају њихов истинит и објективан сажети приказ), на основу наших поступака, које смо спровели у складу са Међународним стандардом ревизије (ISA) 810 (ревидиран), „Ангажовање на извештавању о сажетим финансијским извештајима“.

[Потпис ревизора]

[Адреса ревизора]

[Датум извештаја ревизора]

[Адреса ревизора]

#### **Пример 2:**

##### **Околности су следеће:**

- **Изражено је немодификовано мишљење о финансијским извештајима над којима је извршена ревизија.**

- **Критеријуме је установило руководство и они су на адекватан начин обелодањени у Напомени X. Ревизор је утврдио да су примењени критеријуми прихватљиви у датим околностима.**

- **Извештај ревизора о сажетим финансијским извештајима има исти датум као извештај ревизора о финансијским извештајима из којих су изведени сажети финансијски извештаји.**

- **Извештај ревизора о финансијским извештајима над којима је извршена ревизија укључује напомену у којој је описан некоригован материјално погрешан исказ у осталим информацијама. Остале информације информације на који се односи овај некориговани материјално погрешан исказ су такође подаци укључени у документ који садржи сажете финансијске извештаје и извештај ревизора о њима.**

#### **ИЗВЕШТАЈ НЕЗАВИСНОГ РЕВИЗОРА О САЖЕТИМ ФИНАНСИЈСКИМ ИЗВЕШТАЈИМА**

[одговарајући адресат]

#### **Мишљење**

Сажети финансијски извештаји, који се састоје од сажетог биланса стања АБЦ компаније на дан 31. децембар 20X1. године, сажетог биланса успеха, сажетог извештаја о променама у капиталу и сажетог извештаја о токовима готовине за годину која се завршила на тај дан, и повезаних напомена, су изведени из финансијских извештаја АБЦ компаније за годину која се завршава на дан 31. децембар 20X1. Године, над којима је извршена ревизија. По нашем мишљењу, приложени сажети финансијски извештаји, су доследни, по свим материјално значајним аспектима, финансијским извештајима над којима је извршена ревизија (или представљају њихов објективан сажетак), у складу са основом описаном у Напомени X.

### **Сажети финансијски извештаји**

Сажети финансијски извештаји не садрже сва обелодањивања која се захтевају (навести оквир финансијског извештавања који се примењује приликом припреме финансијских извештаја АБЦ компаније). Читање сажетих финансијских извештаја и извештаја ревизора о њима, стога, није замена за читање финансијских извештаја АБЦ компаније, над којима је извршена ревизија, и извештаја ревизора о њима.

### **Финансијски извештаји над којима је извршена ревизија и наш извештај о њима**

У нашем извештају од 15. фебруара, 20X2, изразили смо немодификовано мишљење о финансијским извештајима над којима је извршена ревизија. (Финансијски извештаји над којима је извршена ревизија су укључени у годишњи извештај за 20X1. Извештај ревизора о финансијским извештајима над којима је извршена ревизија укључује саопштење у коме је наведено некориговано материјално значајно исказивање осталих информација у Разматрању и анализи годишњег извештаја од стране руководства за 20X1. Разматрање и анализа од стране руководства, и некориговано материјално значајно исказивање осталих информација одатле, такође су укључени у Сажети годишњи извештај за 20X1.) (Опишите некориговано материјално значајно исказивање осталих информација).

### **Одговорност руководства за сажете финансијске извештаје**

Руководство је одговорно за припрему сажетих финансијских извештаја у складу са основом описаном у Напомени X.

### **Одговорност ревизора**

Наша одговорност је да изразимо мишљење о томе да ли су сажети финансијски извештаји доследни, по свим материјално значајним аспектима, финансијским извештајима над којима је извршена ревизија (или представљају њихов истинит и објективан сажети приказ), на основу наших поступака, које смо спровели у складу са Међународним стандардом ревизије (ISA) 810 (ревидиран), „Ангажовање на извештавању о сажетим финансијским извештајима“.

*[Потпис ревизора]*

*[Адреса ревизора]*

*[Датум ревизорског извештаја]*

*[Адреса ревизора]*

#### **Пример 3:**

#### **Околности су следеће:**

• **Изражено је квалификовано мишљење о финансијским извештајима над којима је извршена ревизија.**

• **Критеријуме је установило руководство и они су на адекватан начин обелодањени у Напомени X. Ревизор је утврдио да су примењени критеријуми прихватљиви у датим околностима.**

• **Извештај ревизора о сажетим финансијским извештајима има исти датум као извештај ревизора о финансијским извештајима из којих су изведени сажети финансијски извештаји.**

#### **ИЗВЕШТАЈ НЕЗАВИСНОГ РЕВИЗОРА О САЖЕТИМ ФИНАНСИЈСКИМ ИЗВЕШТАЈИМА**

[одговарајући адресат]

#### **Мишљење**

Сажети финансијски извештаји, који се састоје од сажетог биланса стања АБЦ компаније на дан 31. децембар 20X1. године, сажетог биланса успеха, сажетог извештаја о променама у капиталу и сажетог извештаја о токовима готовине за годину која се завршава на тај дан, и повезаних напомена, су изведени из финансијских извештаја АБЦ компаније (у наставку Компанија) за годину која се завршава на дан 31. децембар 20X1. Године, над којима је извршена ревизија Ми смо изразили квалификовано мишљење о тим финансијским извештајима у нашем извештају од 15. фебруара 20X2. (видети доле)

По нашем мишљењу, приложени сажети финансијски извештаји, су доследни, по свим материјално значајним аспектима, финансијским извештајима над којима је извршена ревизија (или представљају њихов објективан сажетак), у складу са основом описаном у Напомени X. Међутим, сажети финансијски извештаји садрже погрешне исказе у оној мери у којој их садрже



финансијски извештаји АБЦ компаније за годину која се завршава на дан 31. децембар 20X1. године, над којима је извршена ревизија.

#### **Сажети финансијски извештаји**

Сажети финансијски извештаји не садрже сва обелодањивања која се захтевају (навести оквир финансијског извештавања који се примењује приликом припреме финансијских извештаја АБЦ компаније). Читање сажетих финансијских извештаја и извештаја ревизора о њима, стога, није замена за читање финансијских извештаја АБЦ компаније над којима је извршена ревизија и извештаја ревизора о њима.

#### **Финансијски извештаји над којима је извршена ревизија и наш извештај о њима**

У нашем извештају од 15. фебруара, 20X2, изразили смо квалификовано мишљење о финансијским извештајима над којима је извршена ревизија. Квалификовано мишљење се заснива на чињеници да руководство није исказало залихе по нижој вредности између набавне вредности и нето оствариве вредности, већ искључиво по набавној вредности, што представља одступање од Међународних стандарда финансијског извештавања. Евиденције компаније указују да би, у случају да је руководство исказало залихе по нижој вредности између набавне вредности и нето надокнадиве вредности, било неопходно извршити исправку вредности залиха у износу од xxx ради њиховог свођења на нето надокнадиву вредност. Сходно томе, набавна вредност продате робе била би повећана за xxx, а порез на добит, нето добит и капитал би били умањени за xxx, xxx и xxx.

#### **Одговорност руководства за сажете финансијске извештаје**

Руководство је одговорно за припрему сажетих финансијских извештаја у складу са основом описаном у Напомени X.

#### **Одговорност ревизора**

Наша одговорност је да изразимо мишљење о томе да ли су сажети финансијски извештаји доследни, по свим материјално значајним аспектима, финансијским извештајима над којима је извршена ревизија (или представљају њихов истинит и објективан сажети приказ), на основу наших поступака, које смо спровели у складу са Међународним стандардом ревизије (ISA) 810 (ревидиран), „Ангажовање на извештавању о сажетим финансијским извештајима“.

*[Потпис ревизора]*

*[Адреса ревизора]*

*[Датум ревизорског извештаја]*

#### **Пример 4:**

##### **Околности су следеће:**

- **Изражено је негативно мишљење о финансијским извештајима над којима је извршена ревизија.**
- **Критеријуме је установило руководство и они су на адекватан начин обелодањени у Напомени X. Ревизор је утврдио да су примењени критеријуми прихватљиви у датим околностима.**
- **Извештај ревизора о сажетим финансијским извештајима има исти датум као извештај ревизора о финансијским извештајима из којих су изведени сажети финансијски извештаји.**

#### **ИЗВЕШТАЈ НЕЗАВИСНОГ РЕВИЗОРА О САЖЕТИМ ФИНАНСИЈСКИМ ИЗВЕШТАЈИМА**

[одговарајући адресат]

#### **Ускраћивање мишљења**

Сажети финансијски извештаји, који се састоје од сажетог биланса стања АБЦ компаније на дан 31. децембар 20X1. године, сажетог биланса успеха, сажетог извештаја о променама у капиталу и сажетог извештаја о токовима готовине за годину која се завршава на тај дан, и повезаних напомена, су изведени из финансијских извештаја АБЦ компаније за годину која се завршава на дан 31. децембар 20X1. Године, над којима је извршена ревизија

Као резултат негативног мишљења о финансијским извештајима над којима је извршена ревизија описаног у одељку Финансијски извештаји над којима је извршена ревизија и наш извештај о њима, није прикладно изражавање мишљења о приложеним сажетим финансијским извештајима.

#### **Сажети финансијски извештаји**

Сажети финансијски извештаји не садрже сва обелодањивања која се захтевају (навести оквир финансијског извештавања који се примењује приликом припреме финансијских извештаја АБЦ компаније). Читање сажетих финансијских извештаја и извештаја ревизора о њима, стога, није замена за читање финансијских извештаја АБЦ компаније над којима је извршена ревизија и извештаја ревизора о њима.

#### **Финансијски извештаји над којима је извршена ревизија и наш извештај о њима**

У нашем извештају од 15. фебруара, 20X2, изразили смо негативно мишљење о финансијским извештајима Компаније АБЦ над којима је извршена ревизија, за годину која се завршила на датум 31. децембар 20X1. Основа за наше негативно мишљење је (описати основу за негативно ревизијско мишљење.)

#### **Одговорност руководства за сажете финансијске извештаје**

Руководство је одговорно за припрему сажетих финансијских извештаја над којима је извршена ревизија у складу са основом описаном у Напомени Х.

#### **Одговорност ревизора**

Наша одговорност је да изразимо мишљење о томе да ли су сажети финансијски извештаји извештаји доследни, по свим материјално значајним аспектима, финансијским извештајима над којима је извршена ревизија (или представљају њихов истинит и објективан сажети приказ), на основу наших поступака, које смо спровели у складу са Међународним стандардом ревизије (ISA) 810 (ревидиран), „Ангажовање на извештавању о сажетим финансијским извештајима“.

*[Потпис ревизора]*

*[Адреса ревизора]*

*[Датум ревизорског извештаја]*

#### **Пример 5:**

##### **Околности су следеће:**

- **Изражено је немодификовано мишљење о финансијским извештајима над којима је извршена ревизија.**
- **Постоје утврђени критеријуми за припрему сажетих финансијских извештаја.**
- **Ревизор закључује да није могуће изразити немодификовано мишљење о сажетим финансијским извештајима.**
- **Извештај ревизора о сажетим финансијским извештајима има исти датум као извештај ревизора о финансијским извештајима из којих су изведени сажети финансијски извештаји.**

#### **ИЗВЕШТАЈ НЕЗАВИСНОГ РЕВИЗОРА О САЖЕТИМ ФИНАНСИЈСКИМ ИЗВЕШТАЈИМА**

[одговарајући адресат]

#### **Негативно мишљење**

Сажети финансијски извештаји, који се састоје од сажетог биланса стања АБЦ компаније на дан 31. децембар 20X1. године, сажетог биланса успеха, сажетог извештаја о променама у капиталу и сажетог извештаја о токовима готовине за годину која се завршила на тај дан, и повезаних напомена, су изведени из финансијских извештаја АБЦ компаније за годину која се завршава на дан 31. децембар 20X1. године, над којима је извршена ревизија. По нашем мишљењу, због значаја питања описаних у одељку Основа за негативно мишљење, приложени сажети финансијски извештаји нису доследни финансијским извештајима Компаније АБЦ за годину која се завршава на дан 31. децембар, 20X1, над којима је извршена ревизија (или не представљају њихов истинит и објективан сажети приказ), у складу са (опис установљених критеријума).

#### **Основа за негативно мишљење**

(опис питања које је узрок што сажети финансијски извештаји нису доследни финансијским извештајима над којима је извршена ревизија (или не представљају њихов истинит и објективан сажети приказ), у складу са примењеним критеријумима.

#### **Сажети финансијски извештаји**

Сажети финансијски извештаји не садрже сва обелодањивања која се захтевају (навести оквир финансијског извештавања који се примењује приликом припреме финансијских извештаја АБЦ компаније). Читање сажетих финансијских извештаја и извештаја ревизора о њима, стога, није замена за читање финансијских извештаја, над којима је извршена ревизија и извештаја ревизора о њима.

#### **Финансијски извештаји над којима је извршена ревизија и наш извештај о њима**

У нашем извештају од 15. фебруара, 20X2, изразили смо немодификовано мишљење о финансијским извештајима над којима је извршена ревизија.

#### **Одговорност руководства за сажете финансијске извештаје**

Руководство је одговорно за припрему сажетих финансијских извештаја у складу са (опис установљених критеријума).

#### **Одговорност ревизора**

Наша одговорност је да изразимо мишљење о томе да ли су сажети финансијски извештаји доследни, по свим материјално значајним аспектима, финансијским извештајима над којима је извршена ревизија (или представљају њихов истинит и објективан сажети приказ), на основу наших поступака, које смо спровели у складу са Међународним стандардом ревизије (ISA) 810 (ревидиран), „Ангажовање на извештавању о сажетим финансијским извештајима“.

[Потпис ревизора]  
[Адреса ревизора]  
[Датум ревизорског извештаја]

-----  
Као што је објашњено у параграфу 15 стандарда ISA 701, материјално значајна неизвесности у вези са начелом сталности је, по својој природи, кључно ревизијско питање, али је потребно да се наведе у посебном делу извештаја ревизора у складу са параграфом 22 стандарда ISA 570 (ревидиран).

У околностима када не постоји материјална неизвесност у вези са начелом сталности, укључивање речи „остале“ у извештају уз саопштење о кључним ревизијским питањима не би било неопходно.

Ревизор може да укључи и додатно објашњење о кључним ревизијским питањима за које се сматра да ће бити од помоћи за кориснике извештаја ревизора о сажетим финансијским извештајима.

Или други појам који је прикладан у контексту правног оквира одређеног правног система.

Или други појам који је прикладан у контексту правног оквира одређеног правног система.

Навођење ове референце на мишљење са резервом у извештају ревизора о финансијским извештајима над којима је извршена ревизија у пасусу Мишљење о сажетим финансијским извештајима помаже корисницима у разумевању да иако је ревизор изразио немодификовано мишљење о сажетим финансијским извештајима, сажети финансијски извештаји одражавају финансијске извештаје над којима је извршена ревизија, који су материјално погрешно исказани.

Или други појам који је прикладан у контексту правног оквира одређеног правног система.

## **НАПОМЕНЕ О МЕЂУНАРОДНОЈ ПРАКСИ РЕВИЗИЈЕ 1000 ПОСЕБНА РАЗМАТРАЊА**

### **У РЕВИЗИЈИ ФИНАНСИЈСКИХ ИНСТРУМЕНАТА**

#### **САДРЖАЈ**

Параграф

Увод 1–10

#### **Одељак I – Основне информације о финансијским инструментима 11–69**

Сврха и ризици коришћења финансијских инструмената 14–19

Контроле које се односе на финансијске инструменте 20–23

Потпуност, тачност и постојање 24–33

Потврђивање и клиринг 25–26

Усаглашавање са банком и повереницима 27–30

Остале контроле над потпуношћу, тачношћу и постојањем 31–33

Процењивање финансијских инструмената 34–64

Захтеви који се тичу финансијског извештавања 34–37

Уочљиве и неуочљиве улазне информације 38–39

Ефекти неактивних тржишта 40–42

Процес процене од стране руководства 43–63

Модели 47–49

Пример једног уобичајеног  
финансијског инструмента 50–51

Треће стране као извори одређивања цена 52–62

Услуге одређивања цена 63

Питања која се односе на финансијске обавезе 64

Презентација и обелодањивање  
о финансијским инструментима 65–69

Категорије обелодањивања 67–69

**Одељак II – Ревизијска разматрања  
која се односе на финансијске инструменте 70–145**  
Професионални скептицизам 71–72

Разматрања која се тичу планирања 73–84

Разумевање захтева у погледу  
рачуноводства и обелодањивања 74

Разумевање финансијских инструмената 75–77

Коришћење лица са специјализованим  
вештинама и знањима у ревизији 78–80

Разумевање интерне контроле 81

Разумевање природе, улоге и активности  
функције интерне ревизије 82–83

Разумевање методологије руководства у погледу  
процене вредности финансијских инструмената 84

Процена и одговор на ризике  
материјално погрешних исказа 85–107

Општа разматрања која се односе  
на финансијске инструменте 85

Фактори ризика од криминалних радњи 86–88

Процена ризика од материјално погрешног исказа 89–90

Фактори који се разматрају приликом утврђивања  
да ли и у којој мери треба тестирати оперативну  
ефективност контрола 91–95

Суштински поступци 96–67

Тестови двоструке сврхе 98

Временски оквир ревизијских поступака 99–102

Поступци који се односе на потпуност, тачност,  
постојање, настанак, права и обавезе 103–105

Процена вредности финансијских инструмената 106–137

Захтеви који се тичу финансијског извештавања 106–108

Процена ризика материјално значајног погрешног исказа  
у вези са процењивањем вредности 109–113

Значајни ризици 110–113

Развој ревизијског приступа 114–115

Разматрања ревизије када руководство користи  
трећу страну за одређивање цена 116–120

Ревизијска разматрања када руководство  
користи модел за процену фер вредности 121–132

Процена да ли су разумне претпоставке  
које користи руководство 129–132

Ревизијска разматрања када ентитет користи  
стручњака ангажованог од стране руководства 133–135

Одређивање процењене тачке или распона 136–137

Презентација и обелодањивање финансијских  
инструмената 138–141

Поступци који се односе на презентацију  
и обелодањивање финансијских инструмената 140–141

Остала релевантна ревизијска разматрања 142–145

Писане изјаве 142

Комуникација за лицима овлашћеним  
за управљање и осталима 143–145

Комуникација са регулаторима и осталима 145

### **Додатак: Примери контрола које се односе на финансијске извештаје**

Напомене о међународној пракси ревизије (IAPN) 1000, Посебна разматрања у ревизији финансијских инструмената треба тумачити у контексту Предговора Међународних стандарда и саопштења ревизије, контроле квалитета, прегледа, осталих уверавања и сродних услуга. IAPN не садржи друге захтеве који се односе на ревизоре осим оних који су садржани у Међународним стандардима ревизије (ISA), нити мењају одговорност ревизора у погледу његове усклађености са свим ISA који су релевантни за ревизију.

Напомене пружају практичне смернице ревизорима. Требало би да се дистрибуирају од стране тела одговорног за националне стандарде или да се користе у развоју одговарајућих националних материјала. Оне такође представљају материјал које фирме могу да користе за развој својих програма обуке и интерних смерница.

#### **Увод**

1. Финансијске инструменте могу да користе финансијски и нефинансијски ентитети свих величина у различите сврхе. Неки ентитети имају велики портфолио и обим трансакција док други имају само неколико трансакција финансијских инструмената. Неки ентитети могу да купују финансијске инструменте уз преузимање ризика и ради стицања користи док други могу да користе финансијске инструменте да би умањили ризик кроз хеџинг или управљање изложености ризику. Ове Напомене су релевантне за све ове ситуације.

2. Наведени Међународни стандарди ревизије (ISA) су посебно релевантни за ревизију финансијских инструмената:

(а) ISA 540 се бави одговорношћу ревизора која се тиче ревизије рачуноводствених процена, укључујући рачуноводствене процене које се односе на финансијске инструменте одмерене по фер вредности;

(б) ISA 315 (ревидиран) и ISA 330 се баве идентификацијом и проценом ризика од материјално погрешног исказа и одговора на те ризике; и

(ц) ISA 500 објашњава од чега су сачињени ревизијски докази и бави се одговорношћу ревизора за осмишљавање и спровођење ревизијских поступака са циљем прибављања довољно адекватних ревизијских доказа на основу којих се могу донети разумни закључци на којима се заснива мишљење ревизора.

3. Сврха овог IAPN је да пружи:

(а) Основне информације о финансијским инструментима (Одељак I); и

(б) Дискусију о ревизијским разматрањима у вези са финансијским инструментима (Одељак II).

Напомене пружају практичне смернице ревизорима. Требало би да се дистрибуирају од стране тела одговорног за националне стандарде или да се користе у развоју одговарајућих националних материјала. Оне такође представљају материјал које фирме могу да користе за развој својих програма обуке и интерних смерница.

4. Ове Напомене су релевантне за ентитете свих величина пошто су сви ентитети изложени ризику од материјално погрешног исказа када користе финансијске инструменте.

5. Смернице о процењивању у овим Напоменама су релевантније за финансијске инструменте одмерене или обелодањене по фер вредности, док се смернице о другим областима у једнакој мери односе на финансијске инструменте одмерене по фер вредности или амортизованој набавној цени. Ове Напомене су такође применљиве на финансијска средства и финансијске обавезе. Ове Напомене се не баве инструментима као што су:

(а) Најпростији финансијски инструменти као што су готовина, једноставни зајмови, потраживања од купаца и дуговања добављачима;

(б) Инвестиције у некотиране инструменте капитала; или

(ц) Уговори у осигурању.

6. Такође, ове Напомене се не баве конкретним рачуноводственим питањима која су релевантна за финансијске инструмент, као што су рачуноводство хеџинга, добитак или губитак на почетку (познат и као добитак или губитак првог дана), пребијање, трансфер ризика или умањење вредности, укључујући резервисања за губитке по основу кредита. Иако ова предметна питања могу да буду у вези са рачуноводственим обухватањем финансијских инструмената, дискусија о ревизоровим разматрањима о томе како да се третирају специфични рачуноводствени захтеви није у делокругу ових Напомена.

7. Ревизија у складу са Међународним стандардима ревизије се врши на основу претпоставке да је руководство и тамо где је то применљиво, лица овлашћена за управљање, прихватило одређене одговорности. Те одговорности обухватају одмеравање по фер вредности. Ове Напомене не намећу одговорности руководству или лицима овлашћеним за управљање, нити имају приоритет над законима или регулативом која уређује њихове одговорности.

8. Ове Напомене су написане у контексту оквира за истиниту и објективну презентацију финансијских извештаја опште намене, али могу бити корисне, када је то примерено датим околностима, другим оквирима финансијског извештавања као што су оквири финансијског извештавања посебне намене.

9. Ове Напомене су фокусиране на тврдње о процењивању, презентацији и обелодањивању, али се баве, иако нешто мање детаљно, потпуношћу, тачношћу, постојањем и правима и обавезама.

10. Финансијски инструменти су подложни несигурности процене, која је дефинисана у ISA 540 као „подложност рачуноводствене процене и сродних обелодањивања инхерентном недостатку прецизности у одмеравању“. На несигурност процене, између осталог, утиче сложеност финансијских инструмената. Природа и поузданост информација које подржавају одмеравање финансијских инструмената су подложне значајним варијацијама, што утиче на несигурност процене која је повезана са њиховим одмеравањем. У Напоменама се израз „несигурност одмеравања,“ користи за несигурност процене која се односи на одмеравање по фер вредности.

### **Одељак I – Основне информације о финансијским инструментима**

11. У различитим оквирима финансијског извештавања могу постојати различите дефиниције финансијских инструмената. На пример, у Међународним стандардима финансијског извештавања (IFRS), финансијски инструмент је дефинисан као сваки уговор на основу кога настаје финансијско средство једног ентитета и финансијска обавеза или инструмент капитала другог ентитета. Финансијски инструмент може бити готовина, инструмент капитала другог ентитета; уговорно право или обавеза примања или давања готовине или размене финансијских средстава или обавеза; уговор који ће бити или може бити измирен инструментима сопственог капитала ентитета; уговор који се бави нефинансијским ставкама или уговор са даваоцима осигурања који не испуњава дефиницију уговора о осигурању. Ова дефиниција укључује широк спектар финансијских инструмената од простих зајмова и депозита до сложених деривата, структурисаних производа и неких робних уговора.

12. Финансијски уговори се разликују по својој сложености, иако сложеност финансијског инструмента може да буде последица различитих узрока:

- Велики обим појединачних токова готовине, када недостатак хомогености налаже анализа сваког или великог броја груписаних токова готовине да би се проценио, на пример, кредитни ризик (на пример, обезбеђене обавезе).
- Сложене формуле за израчунавање токова готовине.
- Несигурност или променљивост будућих токова готовине, што може да буде последица кредитног ризика, опција или финансијских инструмената са дугорочним уговорима.

Што је већа променљивост токова готовине у односу на промене тржишних услова, то је сложеније и несигурније одмеравање по фер вредности финансијског инструмента. Поред тога, понекад процењивање финансијских инструмената, које је обично једноставно, постаје сложено услед одређених околности, на пример, инструменти за које је престала тржишна активност или за које постоје дугорочни уговори. Деривати и структурисани производи постају веома сложени када представљају комбинацију појединачних финансијских инструмената. Поред тога, рачуноводствено обухватање финансијских инструмената под одређеним оквиром финансијског извештавања или одређеним тржишним условима може бити сложено.

13. Још један узрок сложености је количина финансијских инструмената који се држе ради продаје или се њима тргује. Иако уговор о своју каматних стопа не мора бити комплексан, ентитет који има много таквих уговора може да користи напредан информациони систем за идентификацију, процењивање и трансакције ових инструмената.

## **Сврха и ризици коришћења финансијских инструмената**

14. Финансијски инструменти се користе за:

- Сврхе хеџинга (то јест, да промене постојећи профил ризика ком је ентитет изложен). То укључује:

- форвард уговоре о куповини или продаји валуте у циљу фиксирања будућег девизног курса.

- конверзију будућих каматних стопа на фиксне или плутајуће применом свопова; и

- куповину опција да би се ентитету обезбедила заштита од одређене промене цене, укључујући уговоре који могу да садрже уграђене деривате.

- Сврхе трговања (на пример да омогуће ентитету да преузме ризик у циљу остваривања користи од краткорочних кретања на тржишту); и

- Сврхе инвестирања (на пример, да се омогући ентитету да стекне корист од дугорочних улагања).

15. Коришћење финансијских инструмената може да смањи изложеност појединим пословним ризицима као што су промене девизног курса, каматних стопа и цена робе, или комбинације тих ризика. Са друге стране, инхерентна сложеност неких финансијских инструмената може такође да резултира повећањем ризика.

16. Пословни ризик и ризик од материјално погрешног исказа повећавају се када руководство и лица овлашћена за управљање:

- Не разумеју потпуно ризике од коришћења финансијских инструмената и немају довољно знања и искуства за управљање тим ризицима;

- Нису довољно стручни да их адекватно процене у складу са применљивим оквиром финансијског извештавања;

- Немају довољно контрола над активностима које се тичу финансијских инструмената; или

- Не врше адекватно хеџинг или спекулације.

17. Ако руководство не разуме у потпуности ризике који су инхерентни финансијским инструментима, то може да има директан утицај на способност руководства да адекватно управља тим ризицима, што на крају може да угрози одрживост ентитета.

18. Главне врсте ризика који су применљиви на финансијске инструменте су наведени у наставку. Овај списак није коначан, а може да се користи другачија терминологија да би се описали ови ризици или класификовале компоненте појединих ризика.

(а) Кредитни ризик (ризик „кредитирања“ друге стране) је ризик да ће једна страна у финансијском инструменту узроковати финансијски губитак другој страни тако што неће испунити своју обавезу и често је повезан са неизвршењем уговорних обавеза. Кредитни ризик укључује ризик измирења, што је ризик да ће једна страна измирити свој део трансакције без противнакнаде од купца или друге стране.

(б) Тржишни ризик је ризик да ће фер вредност будућих токова готовине финансијског инструмента флукуирати због промена тржишних цена. Примери тржишног ризика укључују валутни ризик, ризик каматне стопе, ризик цене робе и капитала.

(ц) Ризик ликвидности укључује ризик немогућности благовремене куповине или продаје финансијског инструмента по адекватној цени због неповољног стања на тржишту.

(д) Ризик пословања се односи на специфичну обраду која је неопходна кад је реч о финансијским инструментима. Ризик пословања може да се повећа са повећањем сложености финансијског инструмента, а лоше управљање ризиком пословања може да повећа ниво других врста ризика. Ризик пословања укључује:

- (i) Ризик да су контроле потврђивања и усаглашавања неадекватне резултира непотпуним и нетачним евидентирањем финансијских инструмената;

- (ii) Ризик од неодговарајуће документације трансакција и недовољног надзора над овим трансакцијима.

- (iii) Ризик од нетачног евидентирања и обраде трансакција или управљања ризиком, због чега у њима није садржано све у вези са економским аспектом трговања;

(iv) Ризик да се особље неоправдано ослања на прецизност техника процењивања, без адекватног прегледа, због чега трансакције нису исправно процењене или њихов ризик није исправно одмерен;

(v) Ризик да коришћење финансијских инструмената није адекватно уклопљено у политике и процедуре управљања ризиком;

(vi) Ризик од губитка због неадекватних или неуспешних интерних процеса и система, или због екстерних догађаја, укључујући ризик од криминалних радњи које су последица интерних или екстерних извора;

(vii) Ризик да одржавање техника процењивања које се користе за одмеравање финансијских инструмената није адекватно или благовремено; и

(viii) Правни ризик, који је компонента ризика пословања, и односи се на губитке који настају услед правних или регулаторних активности које нарушавају или онемогућавају извршење крајњег корисника или друге стране под условима уговора или повезаних аранжмана поравнања. На пример, правни ризик може да може да настане као последица недовољне или неисправне документације уговора, немогућности да се спроведе поравнање у стечајном поступку, значајних промена пореских закона или доношења прописа који онемогућавају ентитетима да улажу у одређене врсте финансијских инструмената.

19. Остала разматрања релевантна за ризик од коришћења финансијских инструмената укључују:

- Ризик од криминалне радње који може да се повећа ако, на пример, запослени који се налази у позицији да почини криминалну радњу поседује знање о финансијским инструментима и процесу њиховог рачуноводственог обухватања, а руководство и лица овлашћена за управљање поседују мањи ниво знања од његовог.

- Ризик да главни аранжман за поравнање није адекватно приказан у финансијским извештајима.

- Ризик да неки финансијски инструменти могу, током свог трајања, да прелазе из имовине у обавезе и обрнуто и да та промена може да буде веома брза.

#### **Контроле које се односе на финансијске инструменте**

20. Обим у ком ентитет користи финансијске инструменте и степен сложености инструмената су важне детерминанте неопходног нивоа сложености интерне контроле ентитета. На пример, мањи ентитети могу да користе мање сложене производе и једноставније поступке и процесе за остварење својих циљева.

21. Често лица овлашћена за управљање имају улогу да одреде став према финансијским инструментима, да одобравају и надзиру њихово коришћење, док је улога руководства да управља ризиком и надзире изложеност ризицима. Руководство и, када је то применљиво, лица овлашћена за управљање су такође одговорни за осмишљавање и увођење система интерне контроле којим се омогућава припрема финансијских извештаја у складу са применљивим оквиром финансијског извештавања. Вероватније је да ће интерна контрола ентитета над финансијским инструментима бити ефективна када су руководство и лица овлашћена за управљање обезбедили следеће елементе:

(а) Успостављање адекватног контролног окружења, активно учешће лица овлашћених за управљање у контроли коришћења финансијских инструмената, логичка организациона структура са јасном расподелом овлашћења и одговорности, и адекватне политике и процедуре које се односе на људске ресурсе. Јасна правила су посебно важна у погледу тога до које мере лица овлашћена за управљање имају слободу деловања. Таква правила имају у виду сва законска или регулаторна ограничења у вези са коришћењем финансијских инструмената. На пример, неки ентитети јавног сектора можда немају овлашћења да користе деривате у свом пословању;

(б) Успостављање процеса управљања ризиком у односу на величину ентитета и сложеност финансијских инструмената (на пример, у појединим ентитетима може да постоји формална функција управљања ризиком);

(ц) Успостављање информационих система који пружају разумевање лицима овлашћеним за управљање о природи активности финансијских инструмената и повезаних ризика, укључујући адекватну документацију о трансакцијама;

(д) Осмишљен, примењен и документован систем интерне контроле који:

- Пружа уверавање у разумној мери да је коришћење финансијских инструмената у оквиру политике управљања ризиком;



- Исправно приказује финансијске инструменте у финансијским извештајима;
- Обезбеђује да је ентитет усклађен са применљивим законима и регулативом; и
- Надзире ризик.

У Прилогу су дати примери контрола који могу да постоје у ентитету који има велики обим трансакција финансијских инструмената; и

(е) Успостављање адекватних рачуноводствених политика, укључујући политике процењивања, у складу са применљивим оквиром финансијског извештавања.

22. Кључни елементи процеса управљања ризиком и интерне контроле у односу на финансијске инструменте ентитета укључују:

- Одређивање приступа за дефинисање нивоа изложености ризику који је ентитет спреман да прихвати када учествује у трансакцијама финансијских инструмената (ово може да се назове „апетит за ризик“), укључујући политике за инвестирање у финансијске инструменте, и контролни оквир у коме се врше активности везане за финансијске инструменте;
- Успостављање процеса за документовање и одобравање нових врста трансакција финансијских инструмената који узимају у обзир рачуноводствене, правне, финансијске и пословне ризике који су повезани са таквим инструментима;
- Обрада трансакција финансијских инструмената, укључујући потврђивање и усаглашавање готовине и остале имовине са екстерним извештајима, и готовинске процесе;
- Подела дужности између оних који врше улагања или тргују финансијским инструментима и оних који су одговорни за обраду, процењивање и потврђивање таквих инструмената. На пример, функција развоја модела која је укључена у одређивање цене, мање је објективна од функције која је функционално и организационо одвојена од дела компаније који је у контакту са клијентима;
- Процеси процењивања и контрола, укључујући контроле над подацима прибављеним од трећих страна које одређују цене; и
- Надзор контрола.

23. Природа ризика се често разликује између ентитета који користе велики број и обим финансијских инструмената и оних који користе само неколико. То за резултат има различит приступ интерној контроли. На пример:

- Уобичајено је да институција која користи велики број финансијских инструмената има посебну просторију у којој се налазе специјализовани „трговци“ између којих су подељена овлашћења и део компаније са функцијама подршке (а која се бави провером података о обављеним продајним аранжманима, обезбеђујући да су исправне, и која врши потребне трансакције). У таквим окружењима, „трговци“ обично иницирају контакте вербално путем телефона или преко платформе за електронску трговину. Бележење релевантних трансакција и исправно евидентирање финансијских инструмената у таквом окружењу представља већи изазов него у окружењу које постоји у ентитету које користи само неколико финансијских инструмената, а чије постојање и потпуност често могу да се потврде слањем потврдних писама мањем броју банака.

- Са друге стране, ентитети који послују са малим бројем финансијских инструмената често немају поделу овлашћења, а њихов приступ тржишту је ограничен. У таквим случајевима, иако идентификација трансакција финансијских инструмената може бити лакша, постоји ризик да руководство може да се ослони на ограничен број запослених, што може довести до повећања ризика од вршења неовлашћених трансакција или неевидентирања трансакција.

#### **Потпуност, тачност и постојање**

24. У параграфима 25–33 описане су контроле и процеси који могу да постоје у ентитетима са великим бројем трансакција финансијских инструмената, укључујући оне које поседују одељење са трговину инструментима. Насупрот томе, ентитет који нема велики број трансакција финансијских инструмената можда нема те контроле и процесе али уместо тога, потврђивање трансакција се врши са другом страном или са установом за клиринг. То може да буде релативно једноставно у смислу да ентитет можда врши трансакције само са једном или две друге стране.

#### *Потврђивање и клиринг*

25. У начелу, за трансакције које врше финансијске институције, услови који се односе на финансијске инструменте су документовани у потврдама које размењују две стране и у правним споразумима. Установе за клиринг надзиру размену потврда упарујући их са купопродајним

трансакцијама и измирујући их. Централна клириншка установа је повезана са берзом и ентитети који врше клиринг преко клириншких установа најчешће имају процесе којима се управља информацијама које су им стављене на увид.

26. Не измирују се све трансакције таквом разменом. На многим другим тржиштима постоји пракса договарања услова трансакције пре него што почне процес измирења. Да би био ефективан, овај процес треба да се води одвојено од процеса трговања финансијским инструментима како би се ризик од криминалне радње свео на минимум. На осталим тржиштима, трансакције се потврђују након што је почео процес измирења и понекад подаци из потврда за резултат имају да процес измирења почне пре него што је постигнут договор о свим условима. То представља додатни ризик зато што ентитети који учествују у трансакцијама треба да се ослоне на алтернативна средства за постизање договора о трговини. Та средства укључују:

- Наметање ригорозног усаглашавања између евиденције оних који врше трансакције финансијских инструмената и оних који врше измирења (важна је јасна подела овлашћења између ових извршилаца), у комбинацији са јаким надзорним контролама над онима који тргују финансијским инструментима да би се обезбедио интегритет трансакција;

- Преглед сумарне документације друге стране у којој су истакнути кључни услови, чак и ако није постигнут договор о свим условима; и

- Темелит преглед добитака и губитака продавца да би се обезбедило да је постигнуто усаглашавање са калкулацијама до којих је дошло одељење подршке.

#### *Усаглашавање са банком и повереницима*

27. Поједине компоненте финансијских инструмената, као што су обвезнице и акције, могу да се држе и као засебни депозити. Уз то, већина финансијских инструмената у неком тренутку резултира готовинским плаћањем и често токови готовине почињу у раном стадијуму уговора. Ови готовински одливи и приливи пролазе кроз банковни рачун ентитета. Редовна усаглашавања евиденције ентитета са евиденцијом екстерне банке или повереника омогућава ентитету да обезбеди исправно евидентирање трансакција.

28. Треба напоменути да не резултирају сви финансијски инструменти токовима готовине. У раном стадијуму уговора није је могуће да се евидентирају на берзи или код повереника. Када је то случај, процес усаглашавања неће идентификовати изостављену или неисправно евидентирану купопродају због чега су контроле потврђивања важније. Чак и када је такав ток готовине исправно евидентиран у раним стадијумима трајања финансијског инструмента, то не обезбеђује да су све карактеристике или услови инструмента (на пример, опција истека или раног окончања финансијског инструмента) исправно евидентирани.

29. Поред тога, токови готовине могу бити прилично мали у контексту укупне величине купопродаје или биланса стања ентитета, због чега их може бити тешко идентификовати. Значај усаглашавања се повећава када одсек за финансије или нека друга функција подршке, врши преглед свих књижења на рачуне главне књиге да би се обезбедило да су исправни и адекватно поткрепљени. Овај процес помаже у идентификацији случајева када друга страна књижења готовине која се односе на финансијске инструменте није исправно евидентирана. Преглед привремених и клириншких рачуна је важан без обзира на величину салда рачуна због тога што могу постојати ставке на рачуну које се пребијају.

30. У ентитетима у којима постоји велики број трансакција финансијских инструмената, контроле усаглашавања и потврђивања могу бити аутоматске и у том случају, неопходно је да се успоставе ИТ контроле као подршка. Контроле су посебно важне да би се обезбедило потпуно и тачно преузимање података из екстерних извора (као што су банке и повереници) и из евиденције ентитета, те да њихов интегритет није нарушен пре или током усаглашавања. Контроле су такође потребне да се обезбеди да су критеријуми по којима се уноси упарују довољно рестриктивни да би се спречио погрешан клиринг ставки које се усаглашавају.

#### *Остале контроле над потпуношћу, тачношћу и постојањем*

31. Сложеност која је инхерентна неким финансијским инструментима значи да неће увек бити очигледан начин како би они требало да буду евидентирани у системима ентитета. У таквим случајевима, руководство мора да успостави контролне процесе којима ће се надзирати политике које прописују како се одмеравају, евидентирају и рачуноводствено обухватају поједини типови трансакција. Ове политике најчешће унапред утврђује и прегледа особља са одговарајућим квалификацијама које је у стању да разуме пуне ефекте финансијских инструмената који се књиже.

32. Неке трансакције могу да се откажу или измене. Примена одговарајућих контрола у вези са отказивањем или изменом могу да ублаже ризик од материјално значајног погрешног исказа услед криминалне радње или грешке. Уз то, ентитет може да има процес којим се врши поновно потврђивање трансакција које су отказане или измењене.

33. У финансијским институцијама са великим бројем купопродајних трансакција, запослени на вишој функцији обично врши преглед дневних добитака и губитака у књигама појединачних „трговаца“, у циљу процене да ли су, на основу његовог познавања тржишта евиденције прихватљиве. То може да омогући руководству да утврди да ли су одређене купопродајне трансакције потпуно или прецизно евидентирани, или да открије криминалну радњу у коју је умешан одређени „трговац“. Важно је да постоје поступци за одобравање трансакција које обезбеђују да запослени на вишим функцијама врше преглед.

### **Процењивање финансијских инструмената**

#### *Захтеви који се тичу финансијског извештавања*

34. У многим оквирима финансијског извештавања, финансијски инструменти, укључујући уграђене деривате, често се одмеравају по фер вредности за сврхе презентације биланса стања, израчунавање добитка или губитка и/или обелодањивање. У начелу, циљ одмеравања по фер вредности је да се дође до цене по којој би се извршила редовна трансакција између учесника на тржишту на дан одмеравања по текућим тржишним условима; то јест, није у питању цена трансакције за принудну ликвидацију или хитну продају. Да би се постигао овај циљ, разматрају се све релевантне доступне информације о тржишту.

35. Одмеравање финансијских средстава и финансијских обавеза по фер вредности може да се врши приликом почетног евидентирања трансакција и касније, када дође до промене вредности. Промене у одмеравању фер вредности до којих долази током времена могу различито да се третирају у зависности од оквира финансијског извештавања. На пример, такве промене могу да се евидентирају као добитак или губитак, или могу да се евидентирају у осталом укупном приходу. Такође, у зависности од применљивог оквира финансијског извештавања, може постојати захтев да се комплетан финансијски инструмент или само једна његова компонента (на пример, уграђени дериват који се засебно рачуноводствено обухвата) одмерава по фер вредности.

36. У неким оквирима финансијског извештавања утврђена је хијерархија фер вредности како би се постигла већа доследност и упоредивост код одмеравања фер вредности и повезаних обелодањивања. Улазне информације могу да се класификују по различитим нивоима, као што су:

- Улазне информације 1. нивоа – Котиране цене (некориговане) на активним тржиштима за идентична финансијска средства или финансијске обавезе које су доступне ентитету на датум одмеравања.
- Улазне информације 2. нивоа – Улазне информације које нису котиране цене које припадају првом нивоу и које су уочљиве за финансијско средство и финансијске обавезе, директно или индиректно. Ако финансијско средство или финансијска обавеза има одређен (уговором) рок доспећа, улазна информација другог нивоа мора бити доступна током целог живота финансијског средства или обавезе. Улазне информације 2. нивоа укључују следеће:
  - Котиране цене за слична финансијска средства или финансијске обавезе на активним тржиштима.
  - Котиране цене за идентична или слична финансијска средства или финансијске обавезе на тржиштима која нису активна.
  - Улазне информације које нису котиране цене које могу да се уоче за финансијско средство или финансијску обавезу (на пример, каматне стопе и криве приноса уочљиве током уобичајено објављиваних интервала, имплицирани колебљивост и кредитни распон).
  - Улазне информације које су преваходно изведене, или потврђене, на основу уочљивих тржишних информација путем корелације или на други начин (улазне информације базиране на тржишту).
- Улазне информације 3. нивоа – Неуочљиве улазне информације за финансијско средство или финансијску обавезу. Неуочљиве улазне информације користе се за одмеравање фер вредности када релевантне уочљиве улазне информације нису доступне. На овај начин се дозвољава постојање ситуација у којима постоји мала или никаква тржишна активност за неко одређено финансијско средство или финансијску обавезу на датум одмеравања.

У начелу, несигурност одмеравања се повећава како се финансијски инструмент помера са нивоа 1 на ниво 2 или са нивоа 2 на ниво 3. Такође на нивоу 2 може постојати широк распон несигурности у зависности од уочљивости улазних информација, сложености финансијског инструмента, његовог процењивања и других фактора.

37. Одређени оквири финансијског извештавања могу да захтевају или дозвољавају ентитету да врши корекције услед несигурности одмеравања, да би се извршиле корекције које би учесник на тржишту извршио приликом одређивања цене узимајући у обзир несигурност која потиче од

ризика повезаних са одређивањем цене или токова готовине финансијског инструмента. На пример:

- Корекције модела. Неки модели могу да имају познате недостатке или резултат калибрације може да укаже на недостатак у одмеравању фер вредности у складу са оквиром финансијског извештавања.

- Корекције кредитног ризика. Неки модели не узимају у обзир кредитни ризик, укључујући ризик друге стране или сопствени кредитни ризик.

- Корекције ликвидности. Вредност одмерена применом модела који не узима у обзир све остале факторе које би учесници у тржишту узели у обзир приликом одређивања цене финансијског инструмента можда не представља фер вредност на датум одмеравања те због тога треба да се засебно коригује у циљу постизања усклађености са применљивим оквиром финансијског извештавања.

- Корекције нису прикладне ако се коригује одмеравање и процењивање финансијског инструмента тако да се удаљава од фер вредности која је дефинисана применљивим оквиром финансијског извештавања, на пример ради одржања конзервативног приступа.

#### *Уочљиве и неуочљиве улазне информације*

38. Као што је претходно поменуто, у оквирима финансијског извештавања улазне информације су често категоризоване по степену уочљивости. Како се активност на тржишту финансијских инструмената и уочљивост улазних информација смањује тако се повећава несигурност одмеравања. Природа и поузданост информација које подржавају процењивање финансијских инструмената варира у зависности од уочљивости улазних информација које се користе за одмеравање, што је под утицајем природе тржишта (на пример, степен тржишне активности и да ли је у питању размена или трансакције на неслужбеном тржишту). У складу са тим, постоји континуитет природе и поузданости доказа који се користе за поткрепљивање процене те постаје тешко за руководство да прибави информације које подржавају процену када тржиште постане неактивно, а улазне информације мање уочљиве.

39. Када на располагању нема уочљивих улазних информација, ентитет користи неуочљиве улазне информације (улазне информације трећег нивоа) која одржавају претпоставку коју би учесници на тржишту користили приликом одређивања цене финансијског средства или финансијске обавезе, укључујући и претпоставке о ризику. Неуочљиве улазне информације се генеришу на основу најбољих информација које су доступне у датим околностима. Кад генерише неуочљиве улазне информације, ентитет полази од властитих података који се коригују ако постоје разумне доступне информације које указују на то да (а) би други учесници на тржишту користили другачије информације или (б) постоји нешто карактеристично за ентитет што није доступно другим учесницима на тржишту (на пример, синергија која је специфична за ентитет).

#### *Ефекти неактивних тржишта*

40. Несигурност одмеравања се повећава а процењивање је сложеније када тржиште на ком се тргује финансијским инструментима или њиховим компонентама постане неактивно. Не постоји јасна тачка на којој активно тржиште постаје неактивно, иако оквири финансијског извештавања могу да пруже смернице о овом питању. Карактеристике неактивног тржишта укључују значајно умањење обима и нивоа купопродајних активности, значајне варијације цена током времена или између различитих учесника на тржишту или када цене нису актуелне. Ипак, процена да ли је тржиште неактивно захтева примену просуђивања.

41. Када је тржиште неактивно котиране цене могу бити застареле, могу да не представљају цене по којима тргују учесници на тржишту или могу да представљају принудне трансакције (када продавац мора да прода имовину да би испунио законске или регулаторне захтеве, мора одмах да отуђи имовину да би остварио ликвидност, или када постоји само један могући купац услед наметнутих законских или временских ограничења). У складу са тим, процене се врше на основу улазних информација нивоа 2 и 3. Под таквим околностима, ентитети могу да имају:

- Политику процењивања која укључује процес за утврђивање да ли су доступне улазне информације нивоа 1;

- Разумевање како су израчунате одређене цене или улазне информације из екстерних извора а које су коришћене као улазне информације за технике процењивања, како би се проценила њихова поузданост. На пример, на активном тржишту, брокерска котација за финансијски инструмент којим се не тргује вероватно одражава стварну трансакцију сличног финансијског инструмента, али, како тржиште постаје мање активно, брокерска котација може више да се ослања на технике процењивање власника за одређивање цена;

- Разумевање како погоршање услова пословања утиче на другу страну, као и то да ли погоршање услова пословања ентитета који су слични другој страни може да укаже на то да друга страна можда неће испунити своје обавезе (ризик неизвршења);

- Политике за кориговање услед несигурности одмеравања. Такве корекције могу да укључују корекције модела, корекције по основу недостатка ликвидности, корекције кредитног ризика и остале корекције ризика;

- Могућност да се израчуна распон реалистичних исхода узимајући у обзир укључене несигурности, на пример, извођењем анализе осетљивости; и

- Политике за идентификацију када улазне информације за одмеравање фер вредности прелазе на други ниво хијерархије фер вредности.

42. Посебне потешкоће могу да се јаве када постоје значајно умањење обима или чак престанак трговања одређеним финансијским инструментима. У овим околностима, финансијски инструменти који су раније процењени помоћу тржишних цена можда ће морати да се процене помоћу неког модела.

#### *Процес процене од стране руководства*

43. Технике које руководство може да користи за процену финансијских инструмената могу да укључују уочљиве цене, недавне трансакције и моделе који користе неуочљиве и уочљиве улазне информације. Руководство такође може да користи:

(а) Трећу страну као извор информација о одређивању цена: као што је служба за одређивање цена или брокерска котација;

(б) Стручњака за процене.

Треће стране које пружају информације о одређивању цена и стручњаци за процене могу да користе једну или више ових техника процењивања.

44. У већини оквира финансијског извештавања, најбољи доказ фер вредности финансијског инструмента се могу наћи у скорашњим трансакцијама на активном тржишту (то јест, улазне информације 1. нивоа). У таквим случајевима, процена финансијског инструмента може бити релативно једноставна. Котиране цене финансијских инструмената који су котирали на берзи или којима се тргује на незваничним тржиштима, могу да буду доступни из извора као што су финансијске публикације, саме берзе или треће стране. Када се користе котиране цене, важно је да руководство разуме основу котирања да би се обезбедило да цена одражава услове на тржишту на датум одмеравања. Котиране цене прибављене из публикација или са берзи могу да пруже довољно доказа о фер вредности када су, на пример:

(а) Цене актуелне или нису застареле (на пример, ако је котирана цена заснована на последњој цени трговања, а трговање је обављено пре доста времена); и

(б) Котиране цене су цене по којима би трговци трговали финансијским инструментом довољно фреквентно и у адекватном обиму.

45. Када нема актуелне уочљиве тржишне цене за финансијски инструмент (улазне информације првог нивоа), неопходно је да ентитет прикупи друге индикаторе за одређивање цена који ће се користити у техници процењивања за сврхе процене финансијског инструмента. Ти индикатори могу укључивати:

- Недавне трансакције, укључујући трансакције након датума финансијског извештаја за исти инструмент. Разматра се да ли је неопходна корекција због промена у тржишним условима између датума одмеравања и датума трансакције, пошто ове трансакције нису нужно показатељи тржишних услова који су постојали на датум финансијског извештаја. Поред тога, могуће је да трансакција представља принудну трансакцију, због чега није индикативан показатељ цене приликом редовног трговања.

- Текуће или недавне трансакције сличних инструмената, што је познато и као „посредно одређивање цене“. Биће потребно извршити корекције цене сличног инструмента како би се одразиле разлике између тог инструмента и инструмента чија се цена одређује, на пример, како би се узеле у обзир разлике у ликвидности или кредитном ризику између два инструмента.

- Индекси за сличне инструменте. Слично као и код трансакција сличних инструмената, корекције се врше да би се одразиле разлике између инструмента чија се цена одређује и инструмента (инструмената) из којих је изведен коришћени индекс.

46. Очекује се од руководства да документује политике процењивања и модел који се користи за процену одређеног финансијског инструмента, укључујући логику на којој се базира коришћени

модел, селекцију претпоставки коришћених у методологији процењивања и разматрања ентитета о томе да ли су неопходне корекције због несигурности одмеравања.

#### Модели

47. Модели могу да се користе за процењивање финансијских инструмента када њихова цена не може директно да се уочи на тржишту. Модели могу да буду једноставни као што је често коришћена формула за одређивање цена обвезница или могу да укључују комплексне, посебно развијене компјутерске програме за процењивање финансијских инструмента са улазним информацијама трећег нивоа. Највећи број модела је заснован на формулама за израчунавање дисконтованих токова готовине.

48. Модели садрже методологију, претпоставке и податке. Методологија садржи опис правила или принципа на којима се заснива однос између варијабли у процењивању. Претпоставке укључују процене неодређених варијабли које се користе у моделу. Подаци могу да буду стварне или хипотетичке информације о финансијском инструменту, или друге улазне информације које се односе на финансијски инструмент.

49. У зависности од околности, питања на која ентитет треба да обрати пажњу приликом утврђивања или провере модела за финансијски инструмент укључују:

- Да ли је модел проверен пре примене, уз периодичне прегледе да би се обезбедило да је и даље прикладан за примену. Процес процене такође може да укључује процену:
  - Теоријске утемељености методологије и математичког интегритета, укључујући прикладност параметара и осетљивости.
  - Доследност и потпуност улазних информација модела са тржишним праксама и да ли су доступне одговарајуће улазне информације за примену модела.
- Да ли постоје адекватне политике за контроле промена, процедурама за промену и безбедносне контроле над моделом.
- Да ли се врше адекватне измене или ажурирања модела на редовној основи у складу са променама тржишних услова.
- Да ли се врше редовне калибрације, прегледи и тестови валидности модела од стране одвојене и објективне функције. То представља начин обезбеђења да излазне информације модела буду објективна презентација вредности коју би учесници за тржишту придали финансијском инструменту.
- Да ли модел максимизира примену релевантних уочљивих улазних информација и минимизира примену неуочљивих улазних информација.
- Да ли се врше корекције излазних информација модела да би се одражавале претпоставке које би учесници на тржишту користили у сличним околностима.
- Да ли је модел адекватно документован, укључујући и његову предвиђену примену и ограничења његових кључних параметара, потребне податке, резултате свих спроведених аналитичких провера и корекција излазних информација модела.

#### Пример једног уобичајеног финансијског инструмента

50. У наставку је описано како модели могу да се примене за процењивање једног уобичајеног финансијског инструмента, познатог као хартије од вредности подржане активом. Пошто се ове хартије од вредности често процењују на основу улазних информација другог и трећег нивоа, често се процењују уз помоћ модела, тако да је укључено:

- Разумевање врсте хартија од вредности – разматрајући (а) основни колатерал и (б) услове хартије од вредности. Основни колатерал се користи за процену времена и износа токова готовине као што су каматне стопе за хипотеке и кредитне картице и плаћање главнице.
- Разумевање услова хартија од вредности – што укључује процену уговорних права у вези са токовима готовине, као што су редослед исплате и сви догађаји који се односе на неиспуњење уговорних обавеза. Редослед исплате, или давање предности, односи се на услови под којима неке класе држалаца (надређени дуг) имају приоритет приликом исплате над осталима (подређени дуг). Права сваке класе држалаца на токове готовине, који се често назива и „слап“ токова готовине, заједно са претпоставкама времена и количином токова готовине, користе се за извођење сета процењених токова готовине за сваку класу држалаца. Очекивани токови готовине се затим дисконтују да би се извела процењена фер вредност.

51. На токове готовине за хартије од вредности подржане активом могу да утичу плаћања основног колатерала унапред и потенцијални ризик од неиспуњења уговорних обавеза и резултујућих процењених губитака главнице код намирења дуга. Претпоставке које се односе на плаћања унапред, ако су применљиве, обично се базирају на процени тржишних каматних стопа за сличне колатерале као што су колатерали које су у основи хартије од вредности. На пример, ако су тржишне каматне стопа за хипотеке пале, онда за хипотеке повезане са хартијом од вредности, каматне стопе за плаћање унапред могу бити веће него што је у почетку очекивано. Процена стопе неиспуњавања уговорне обавезе и висине губитка укључује пажљиво процењивање основног колатерала и зајмопримца у циљу процене стопе неиспуњења уговорне обавезе. На пример, када колатерал представља хипотека на станове, на могућу висину губитка могу да утичу процене цена некретнина током животног века хартије од вредности.

#### Треће стране као извори одређивања цена

52. Ентитети могу да користе треће стране као изворе одређивања цена у циљу прибављања информација о фер вредности. Припрема финансијских извештаја ентитета, укључујући процењивање финансијских инструмената и припрему обелодањивања у финансијским извештајима која се односе на те инструменте, може да захтева стручност коју руководство не поседује. Ентитети можда неће бити у стању да развију адекватне технике процењивања, укључујући моделе који могу да се користе за процењивање, и могу да користе треће стране као изворе приликом одређивања цена или за обелодањивања у финансијским извештајима. То може бити случај код малих ентитета или ентитета који не учествују у трансакцијама финансијских инструмената великог опсега (на пример, нефинансијске). Иако је руководство користило трећу страну за одређивање цена, коначна одговорност за процењивање лежи на руководству.

53. Треће стране као извори одређивања цена такође могу да се користе зато што ентитет можда не може да изврши одређивање цена велике количине хартија од вредности у кратком временском периоду. Ово је често случај код инвестиционих фондова којима се фреквентно тргује и који морају да одреде нето вредност имовине сваког дана. У другим случајевима, руководство може да има свој сопствени процес одређивања цена али користи и треће стране да потврде њихове процене.

54. Из једног или више поменутих разлога, већина ентитета користи треће стране као изворе за одређивање цена приликом процењивања хартија од вредности било као примарни извор или као извор потврђивања њихових процена. Треће стране као извори одређивања цена обично се деле на следеће категорије:

- Пружаоци услуга одређивања цена, укључујући услуге одређивања цена консензусом; и
- Брокери који доказују брокерске котације.

#### Услуге одређивања цена

55. Пружаоци услуга одређивања цена пружају ентитетима податке о ценама и повезане податке за различите финансијске инструменте, често обављајући свакодневне процене за велики број финансијских инструмената. Ове процене могу да се врше прикупљањем тржишних података и цена из великог броја различитих извора, укључујући лидере тржишта, и у појединим случајевима, уз помоћ интерних техника процењивања на основу којих се изводе процењене фер вредности. Услуге одређивања цена могу да буду комбинација више приступа да би се одредила цена. Услуге одређивања цена се често користе као извори цена засновани на улазним информацијама другог нивоа. Пружаоци услуга одређивања цена могу да имају стриктне контроле које се односе на то како се цене развијају, а њихови клијенти су често веома различити, укључујући инвеститоре који купују или продају, функције подршке, ревизоре и слично.

56. Пружаоци услуга одређивања цена често имају формалне процесе за клијенте који желе да преиспитају цене које су одређене од стране пружаоца услуге одређивања цена. Ови процеси обично захтевају од клијента да изнесе доказе који подржавају алтернативну цену, при чему се захтеви клијента категоризују на основу квалитета изнетих доказа. На пример, захтев да се преиспита цена на основу недавне продаје инструмента које пружалац услуге одређивања цена није био свестан може да се прихвати, док захтев да се преиспита цена на основу клијентове властите технике процењивања, може да буде подвргнут много строжеј анализи. На овај начин, пружалац услуге одређивања цена са великим бројем значајних учесника, инвеститора који купују и продају, могу да буду у позицији да константно коригују цене како би боље одражавале информације које су доступне учесницима на тржишту.

#### Одређивање цена на основу консензуса

57. Неки ентитети могу да користе податке о ценама од пружалаца услуга који одређују цене на основу консензуса и који се разликују од других пружалаца услуга одређивања цена. Пружаоци услуга који одређују цене на основу консензуса прибављају информације о инструменту од више

ентитета који учествују у активностима (претплатника). Сваки претплатник доставља своје процене пружаоцу услуге. Пружалац услуге чува тајност информација и сваком претплатнику доставља повратну информацију о цени утврђеној консензусом, што је најчешће аритметичка средина свих достављених цена, након што је спроведено чишћење података од неподесних вредности. За нека тржишта, као што је тржиште егзотичних деривата, цена утврђена консензусом може да представља најбољи доступан податак. Међутим, за процену репрезентативне веродостојности цене утврђене консензусом разматра се велики број фактора, на пример:

- Да ли цене достављене од стране претплатника одражавају стварне трансакције или су то само износи израчунати помоћу техника процене које користе ти претплатници.

- Број извора који су доставили цене.

- Квалитет извора које користи пружалац услуге одређивања цена консензусом.

- Да ли су међу претплатницима кључни учесници на тржишту.

58. У типичном случају, цене утврђене консензусом су на располагању претплатницима који су доставили властите цене пружаоцу услуге. У складу са тим, неће сви ентитети имати приступ ценама утврђеним консензусом. Пошто претплатници углавном не знају како су достављене цене процењене, руководству ће можда бити потребне додатне информације из других извора да оправда своју процену. То посебно може да буде случај када извори достављају индикативне цене засноване на властитим техникама процењивања, а руководство није у позицији да стекне разумевање о томе како су ти извори израчунали своје цене.

Брокери који одређују брокерске котације

59. Брокери одређују котације својим клијентима као необавезни део услуге, због чега се котације које им саопштавају често прилично разликују од цена које достављају пружаоци услуга одређивања цена. Брокери нису увек спремни да открију информације о процесу који су примењивали у одређивању котације, али могу да имају приступ информацијама о трансакцијама чијег постојања пружалац услуге одређивања цена не мора да буде свестан. Брокерске котације могу да буду извршиве или индикативне. Индикативне котације су брокерове најбоље процене фер вредности, док извршива котације показује да је брокер спреман да изврши трансакцију по тој цени. Извршиве котације су снажан доказ фер вредности. Индикативне котације су мање снажан доказ због недостатка транспарентности у погледу метода које користи брокер да би одредио котацију. Поред тога, строгост контрола над брокерском котацијом ће се често разликовати у зависности од тога да ли брокер примењује исте мере безбедности у свом портфељу. Брокерске котације се често користе за хартије од вредности са улазним информацијама трећег нивоа и понекад су то једине доступне екстерне информације.

Додатна разматрања у вези са трећим странама као изворима одређивања цена

60. Разумевање како извори одређивања цена рачунају неку цену омогућава руководству да одреди да ли су добијене информације прикладне за примену у вршењу процене, укључујући и то да ли могу да буду улазне информације за технике процењивања и по ком нивоу улазних информација треба да се категоризује хартија од вредности за сврхе обелодањивања. На пример, трећа страна која одређује цену може да процењује финансијске инструменте помоћу власничких модела, и веома је важно да руководство разуме методологију, претпоставке и податке који се користе.

61. Ако одмерена фер вредност прибављена од треће стране као извора одређивања цена није заснована на текућим ценама на активном тржишту, руководство ће морати да процени да ли је одмерена фер вредност изведена на начин који је доследан применљивом оквиру финансијског извештавања. Разумевање одмерене фер вредности укључује следеће елементе:

- Како је одређена одмерена фер вредност – на пример, да ли је фер вредност одмерена техником процењивања, да би се одредило да ли је доследна циљу одмеравања фер вредности;

- Да ли су котације индикативне цене, индикативни опсези или обавезујуће понуде; и

- Колико често трећа страна која одређује цену врши одмеравање фер вредности – да би се проценило да ли одражава услове на тржишту на дан одмеравања.

Разумевање основе на којој су треће стране које су извори одређивања цена одредили своје котације у контексту одређеног финансијског инструмента који ентитет држи, помаже руководству у процени релевантности и поузданости овог доказа у сврху подршке њиховим проценама.

62. Могуће је да ће се јавити диспаритети између ценовних индикатора из различитих извора. Разумевање о томе како су ценовни индикатори изведени и испитивање диспаритета помаже руководству да потврди доказе који су коришћени у процењивању финансијских инструмената



како би одредили да ли је процена разумна. Коришћење средње вредности достављених котација, без додатног испитивања, може да не буде прикладно зато што једна од цена може бити најрепрезентативнија за фер вредност, а то не мора да буде средња вредност. Да би утврдило да ли су процене финансијских инструмената разумне, руководство може да:

- Размотри да ли стварне трансакције заправо представљају принудне трансакције уместо трансакција између вољних купаца и вољних продаваца. Ово може довести до тога да цена која се пореди буде поништена.

- Анализира очекиване будуће токове готовине финансијског средства. То може да се изведе као индикатор нејрелевантнијих података о одређивању цена.

- У зависности од природе онога што није уочљиво, да из уочљивих цена изврши екстраполацију неуочљивих (на пример, могу да постоје уочљиве цене за рок доспећа до десет година али не дуже, тако да ценовна крива може да се екстраполира на дужи период, као индикатор цена). Потребна је пажња да се обезбеди да екстраполација не прелази у толикој мери уочљиву криву да веза са уочљивим ценама буде толико слаба да не може да се сматра поузданом.

- Упореди цене са ценама портфеља финансијских инструмената да би обезбедили њихову конзистентност у односу на сличне финансијске инструменте.

- Користе више од једног модела да би потврдили резултате сваког од њих, узимајући у обзир податке и претпоставке за сваки посебно, или

- Процени промене цена за повезане инструменте хеџинга и колатерале.

Приликом просуђивања и процењивања, ентитет такође може да размотри остале факторе који су специфични за околности у којима се налази ентитет.

Ангажовање стручњака за процене

63. Руководство може да ангажује стручњака за процене из инвестиционе банке, брокерске фирме или друге фирме која врши процене, да би проценио вредност појединих или свих хартија од вредности. За разлику од пружалаца услуга одређивања цена и брокерских котација, методологија и коришћени подаци су у начелу много доступнији руководству ако су ангажовали експерта. Чак и ако руководство ангажује стручњака руководство сноси коначну одговорност за коришћену процену.

*Питања која се односе на финансијске обавезе*

64. Разумевање ефекта кредитног ризика је важан аспект процењивања финансијских средстава и финансијских обавеза. Ова процена одражава кредитни квалитет и финансијску снагу емитента и свих пружалаца кредитне подршке. У појединим оквирима финансијског извештавања, одмеравање финансијске обавезе претпоставља да је трансфер извршен учеснику на тржишту на датум одмеравања. Када нема уочљиве тржишне цене за финансијску обавезу, њена вредност се обично одређује методом коју би друга страна користила да одреди вредност кореспондирајуће имовине, осим ако не постоје специфични фактори који се односе на то средство (као што је преузимање кредита од стране треће стране). Може бити тешко да се одмери сопствени кредитни ризик ентитета.

### **Презентација и обелодањивање о финансијским инструментима**

65. Већина оквира финансијског извештавања захтева да обелодањивања у финансијским извештајима омогуће корисницима финансијских извештаја да врше смислене процене ефеката активности ентитета које се тичу финансијских инструмената, укључујући ризике и несигурност повезане са финансијским инструментима.

66. Већина оквира захтева обелодањивање квантитативних и квалитативних информација (укључујући рачуноводствене политике) које се односе на финансијске инструменте. Рачуноводствени захтеви за одмеравање фер вредности у сврхе презентације и обелодањивања финансијских извештаја су екстензивни у већини оквира финансијског извештавања и обухватају више од пуне процене финансијских инструмената. На пример, квалитативна обелодањивања о финансијским инструментима пружају важне контекстуалне информације о карактеристикама финансијских инструмената и њихових будућих токова готовине које могу да помогну у информисању инвеститора о ризицима којима су изложени ентитети.

*Категорије обелодањивања*

67. Захтеви у погледу обелодањивања укључују:

(а) Квантитативна обелодањивања која су изведена из износа укључених у финансијске извештаје – на пример, категорије финансијских средстава и обавеза;

(б) Квантитативна обелодањивања која захтевају значајно просуђивање – на пример, анализа осетљивости за сваки тип тржишног ризика коме је ентитет изложен; и

(ц) Квалитативна обелодањивања – на пример она која описују како ентитет управља финансијским инструментима; циљеве; контроле; политике и процесе за управљање свим типовима ризика који проистичу из финансијских инструмената; и методе које се користе за одмеравање ризика.

68. Што је процењивање осетљивије на промене одређене варијабле, то је вероватније да ће бити неопходно обелодањивање да би се указало на несигурност у вези са процењивањем. Поједини оквири финансијског извештавања такође могу да захтевају обелодањивање анализе осетљивости, укључујући ефекте промена у претпоставкама које се користе у техникама процењивања. На пример, додатна обелодањивања захтевана за финансијске инструменте са одмереном фер вредности која је категоризована у трећем нивоу хијерархије улазних информација о фер вредности, усмерена су на информисање корисника финансијских извештаја о ефектима тих одмеравања фер вредности који користе најсубјективније улазне информације.

69. Неки оквири финансијског извештавања захтевају обелодањивање података које омогућава корисницима финансијских извештаја да процене природу и степен ризика који проистичу из финансијских инструмената и којима је ентитет изложен на датум извештавања. Ова обелодањивања могу бити садржана у напоменама уз финансијске извештаје или у дискусијама и анализама руководства у годишњем извештају који садржи унакрсна упућивања на финансијске извештаје над којима је извршена ревизија. Степен обелодањивања зависи од степена изложености ентитета ризицима који проистичу из финансијских инструмената. Ово укључује квалитативна обелодањивања о:

- Изложеностима ризику и како оне настају, укључујући могуће ефекте будућих захтева ентитета у погледу ликвидности и колатерала.
- Циљевима, политикама и процесима ентитета за управљање ризиком и методама за одмеравање ризика; и
- Свим променама у изложеностима ризику или свим циљевима, политикама и процесима ентитета за управљање ризиком из претходног периода.

## **Одељак II – Ревизијска разматрања која се односе на финансијске инструменте**

70. Поједини фактори могу да доведу до тога да ревизија финансијских инструмената представља посебан изазов. На пример:

- Може бити тешко за руководство и ревизора да разумеју природу и намену финансијских инструмената, као и ризике којима је ентитет изложен.
- Тржишно расположење и ликвидност могу брзо да се промене, излажући руководство притиску да ефективно управља изложеностима ризику.
- Може бити тешко прибавити доказе који подржавају процену.
- Појединачна плаћања која су у вези са одређеним финансијским инструментима могу бити значајна, што може да повећа ризик од злоупотребе средстава.
- Износи забележени у финансијским извештајима који се односе на финансијске инструменте не морају да буду значајни, али могу да постоје значајни ризици и изложености ризицима који су повезани са тим финансијским инструментима.
- Неколико запослених може да има значајан утицај на трансакције финансијских инструмената, посебно када су аранжмани њихових примања повезани са приходима од финансијских инструмената, а постоји могућност неоправданог ослањања на ове појединце од стране осталих запослених у ентитету.

Ови фактори могу да доведу до тога да ризици и релевантне чињенице буду нејасне, што може да утиче да ревизорову процену ризика од материјално погрешног исказа, а латентни ризици могу изненада да се појаве, нарочито када су тржишни услови неповољни.

## **Професионални скептицизам**

71. Професионални скептицизам је неопходан за критичку процену ревизијских доказа и помаже ревизору да пази на могућност појаве пристрасности руководства. То укључује преиспитивање контрадикторних ревизијских доказа и поузданости документације, одговора на упите и осталих информација добијених од руководства и лица овлашћених за управљање. То такође укључује опрез усмерен на услове који могу да укажу на могући погрешан исказ услед грешке или криминалне радње, имајући у виду довољност и адекватност ревизијских доказа у складу са околностима.

72. Примена професионалног скептицизма се захтева у свим околностима, а потреба за професионалним скептицизмом повећава се са повећавањем сложености финансијских инструмената, на пример у следећим ситуацијама:

- Процена да ли је прибављено довољно адекватних ревизијских доказа, што може бити веома захтевно када се користе модели или када се одређује да ли су тржишта неактивна.
- Процена просуђивања руководства и могуће пристрасности руководства, у примени оквира финансијског извештавања који је применљив на ентитет, посебно у вези са избором техника процењивања од стране руководства, примена претпоставки у техникама процењивања и третирање околности у којима се просуђивање ревизора и руководства разликује.
- Извођење закључака на основу прибављених ревизијских доказа, на пример, процењивањем разумности процена израђених од стране стручњака руководства и утврђивањем да ли обелодањивања у финансијским извештајима представљају истинит и објективан приказ.

#### **Разматрања која се тичу планирања**

73. Приликом планирања ревизије, ревизор се посебно фокусира на:

- Разумевање захтева у погледу рачуноводства и обелодањивања;
- Разумевање финансијских инструмената којима је ентитет изложен, и њихове сврхе и ризика;
- Утврђивање да ли су у ревизији потребне специјализоване вештине и знања;
- Разумевање и процењивање система интерне контроле у светлу ентитетових трансакција финансијских инструмената и информационих система који су у делокругу ревизије;
- Разумевање природе, улоге и активности функције интерне ревизије;
- Разумевање процеса које руководство користи за процену финансијских инструмената, укључујући и то да ли је руководство користило услуге стручњака или услужне организације; и
- Процењивање и реаговање на ризик материјално погрешног исказа.

#### *Разумевање захтева у погледу рачуноводства и обелодањивања*

74. ISA 540 захтева од ревизора да стекне разумевање захтева из применљивог оквира финансијског извештавања који су релевантни за рачуноводствене процене, укључујући повезана обелодањивања и све регулаторне захтеве. Сами захтеви применљивог оквира финансијског извештавања који се односе на финансијске инструменте могу бити сложени и захтевају обимна обелодањивања. Познавање овог IAPN није замена за пуно разумевање применљивог оквира финансијског извештавања. Поједини оквири финансијског извештавања захтевају разматрање области као што су:

- Рачуноводство хеџинга;
- Рачуноводство разлика цене трансакција и фер вредности (Day 1 profits or losses);
- Признавање и престанак признавања трансакција финансијских инструмената;
- Властити кредитни ризик;
- Ризик трансфера и престанак признавања, посебно када је ентитет учествовао у стварању и структурирању сложених финансијских инструмената.

#### *Разумевање финансијских инструмената*

75. Карактеристике финансијских инструмената могу да учине нејасним одређене елементе ризика и изложености. Стицање разумевања о инструментима у које је ентитет инвестирао или којима је изложен, укључујући карактеристике инструмената, помаже ревизору да идентификује да ли:

- Важни аспекти трансакција недостају или су нетачно евидентирани;
- Процена изгледа прикладно;
- Постоји пуно разумевање и управљање инхерентним ризицима од стране ентитета;
- Су финансијски инструменти адекватно класификовани као стална и обртна средства и краткорочне и дугорочне обавезе.

76. Примери питања која ревизор може да размотри када стиче разумевање финансијских инструмената ентитета укључују:

- Којим типовима финансијских инструмената је ентитет изложен.
  - За шта се они користе.
  - Како руководство и где је то применљиво, лица овлашћена за управљање, разумеју финансијске инструмент, њихову употребу и рачуноводствене захтеве.
    - Њихове тачне карактеристике и услове коришћења како би се у потпуности разумеле све последице и посебно када су трансакције повезане, укупан утицај на трансакције финансијских инструмената.
    - Како се уклапају у укупну стратегију ентитета која се односи на управљање ризиком.
- Упити према функцији интерне ревизије, функцији управљања ризиком, ако таква функција постоји, и дискусије са лицима овлашћеним за управљање могу ревизору пружити информације које су му потребне за разумевање.

77. У појединим случајевима, уговор, укључујући у уговор о нефинансијском инструменту, може да садржи дериват. Неки оквири финансијског извештавања дозвољавају или захтевају да такви „уграђени“ деривати буду одвојени од основног уговора у одређеним околностима. Разумевање процеса које руководство примењује за идентификацију и рачуноводствено обухватање уграђених деривата ће помоћи ревизору да разуме ризике којима је ентитет изложен.

*Коришћење лица са специјализованим вештинама и знањима у ревизији*

78. Кључни елемент у ревизији која укључује финансијске инструменте, посебно сложене финансијске инструменте, је стручност ревизора. ISA 220 захтева од партнера у ангажовању да се увери да тим који ради на ангажовању, и сви стручњаци ангажовани од стране ревизора који нису део тима који ради на ангажовању, заједно поседују одговарајућу стручност и способности да обављају ревизијско ангажовање у складу са професионалним стандардима и применљивим законским и регулаторним захтевима, и да обезбеде издавање ревизијског извештаја који је примерен околностима. Такође, релевантни етички захтеви захтевају од ревизора да одреди да ли би прихватање ангажовања за резултат имало настанак претњи по усклађеност са основним принципима, укључујући професионалну стручност и дужну пажњу. Параграф 79 садржи примере типова питања која могу бити релевантна за разматрања ревизора у контексту финансијских инструмената.

79. У складу са тим, ревизија финансијских инструмената може да захтева учешће једног или више стручњака или специјалиста, на пример, у следећим областима:

- Разумевање финансијских инструмената које користи ентитет и њихових карактеристика, укључујући и ниво сложености. Може бити неопходно коришћење специјалистичких вештина у циљу провере да ли су сви аспекти финансијских инструмената и повезана разматрања забележена у финансијским извештајима, као и процене да ли су извршена адекватна обелодањивања у складу са применљивим оквиром финансијског извештавања тамо где су захтевана обелодањивања ризика.
- Разумевање применљивог оквира финансијског извештавања, посебно када се зна да се ради о областима које су подложне различитим тумачењима, или када пракса није доследна или се тек развија.
- Разумевање законских, регулаторних и пореских импликација које су резултат финансијских инструмената, укључујући и то да ли ентитет може да спроведе уговор у дело (на пример, прегледом основних уговора), може да захтева специјалистичке вештине и знања.
- Процена ризика инхерентних у финансијском инструменту.
  - Помагање тиму који ради на ангажовању да прикупи доказе који поткрепљују процене руководства или да изради тачку процене или распон процена, посебно у случајевима када се фер вредност одређује сложеним моделом; када су тржишта неактивна и када је тешко доћи до података и претпоставки; када се користе неуочљиви улазни подаци; или када је руководство користило услуге стручњака.
  - Процењивање контрола информационе технологије, посебно у ентитетима са великим бројем финансијских инструмената. У таквим ентитетима, информациона технологија може да буде веома сложена, на пример када се значајне информације о финансијским инструментима електронски преносе, обрађују, одржавају или преузимају. Поред тога, она може да укључује и релевантне услуге које пружа услужна организација.

80. Природа и употреба појединих врста финансијских инструмената, сложеност рачуноводствених захтева и тржишни услови могу резултирати потребом да тим који ради на ангажовању обавља консултације са осталим професионалним рачуновођама и ревизорима, унутар

и ван фирме, који поседују релевантну техничку стручност и искуство у области рачуноводства и ревизије, узимајући у обзир факторе као што су:

- Способности и стручност тима који ради на ангажовању, укључујући искуство чланова тима који ради на ангажовању.
- Особине финансијских инструмената које користи ентитет.
- Идентификација неуобичајених околности или ризика у ангажовању, као о потреба за професионалним просуђивањем, посебно у погледу материјалног значаја и значајних ризика.
- Услови на тржишту.

#### *Разумевање интерне контроле*

81. ISA 315 (ревидиран) утврђује захтеве који се односе на ревизора у погледу разумевања ентитета и његовог окружења, укључујући и интерне контроле. Стицање разумевање ентитета и његовог окружења, укључујући и интерне контроле ентитета је континуиран, динамички процес прикупљања, ажурирања и анализе информација током ревизије. Сечено разумевање омогућава ревизору да идентификује и процени ризик од материјално значајних грешака у финансијским извештајима на нивоу тврдње, чиме се обезбеђује основа за осмишљавање и имплементацију одговора на процењени ризик од материјално значајних погрешних исказа. Обим и разноврсност трансакција финансијских инструмената ентитета обично одређује природу и обим контрола које могу постојати у ентитету. Разумевање надзора и контрола над финансијским инструментима помаже ревизору у одређивању природе, времена и обима ревизијских поступака. У прилогу су описане контроле које могу постојати у ентитету који обавља велики број трансакција финансијских инструмената.

#### *Разумевање природе, улоге и активности функције интерне ревизије*

82. У великом броју великих ентитета, функција интерне ревизије може да врши рад који омогућава највишем руководству и лицима овлашћеним за управљање да врше преглед и процену контрола ентитета које се односе на коришћење финансијских инструмената. Функција интерне ревизије може да им помогне у идентификацији ризика материјално погрешног исказа услед криминалне радње или грешке. Међутим, знање и вештине које су неопходне да би функција интерне ревизије разумела и спровела поступке у циљу пружања уверавања руководству или лицима овлашћеним за управљање у погледу коришћења финансијских инструмената у начелу се значајно разликују од уверавања која се односе на друге делове пословања. Обим у ком функција интерне ревизије има знање и вештине за рад који врши или је извршила у вези са активностима ентитета које се односе на финансијске инструменте, као и стручност и објективност функције интерне ревизије, представља релевантно разматрање приликом одлучивања интерног ревизора да ли ће функција интерне ревизије бити релевантна за укупну стратегију ревизије и план ревизије.

83. Области у којима рад функције интерне ревизије може да буде посебно релевантан су следеће:

- Развој општег прегледа обима употребе финансијских инструмената;
- Процена прикладности политика и процедура и усклађености руководства са њима;
- Процена оперативне ефективности активности које се односе на контролу финансијских инструмената;
- Процена система који су релевантни за активности финансијских инструмената; и
- Процена да ли су нови ризици који се односе на финансијске инструменте идентификовани, процењени и да ли се њима управља.

#### *Разумевање методологије руководства у погледу процене вредности финансијских инструмената*

84. Одговорност руководства за припрему финансијских извештаја укључује примену захтева применљивог оквира финансијског извештавања на процену вредности финансијских инструмената. ISA 540 захтева од ревизора да стекне разумевање како руководство врши рачуноводствене процене и на којим информацијама су рачуноводствене процене базиране. Приступ руководства процени вредности такође узима у обзир одабир прикладне методологије процењивања и нивоа доказа за које се очекује да буду доступни. Да би се испунио циљ одмеравања фер вредности, ентитет развија методологију процењивања за одмеравање фер вредности финансијских инструмената која узима у обзир све релевантне тржишне информације које су на располагању. Дубоко разумевање финансијског инструмента чија се вредност процењује омогућава ентитету да идентификује и процени релевантне доступне тржишне информације о идентичним или сличним инструментима које би требало да буду укључене у методологију процењивања.

## **Процена и одговор на ризике материјално погрешних исказа**

*Општа разматрања која се односе на финансијске инструменте*

85. ISA 540 објашњава да степен несигурности процене утиче на ризик материјално значајно погрешног исказа рачуноводствених процена. Коришћење сложенијих финансијских инструмената, као што су они који имају висок ниво несигурности и варијабилности будућих токова готовине, може довести до повећаног ризика од материјално значајних погрешних исказа, посебно у вези са проценом вредности. Остала питања која утичу на ризик од материјално значајних погрешних исказа укључују:

- Обим финансијских инструмената којима је ентитет изложен.
- Услове финансијског инструмента, укључујући и то да ли сам финансијски инструмент садржи друге финансијске инструменте.
- Природу финансијских инструмената.

*Фактори ризика од криминалних радњи*

86. Подстицаји за финансијско извештавање у криминалне сврхе од стране запослених могу да постоје када шеме за обрачун примања запослених зависе од висине прихода по основу финансијских инструмената. Разумевање у каквој су интеракцији политике ентитета за одређивања накнада и апетита за ризик, и какве подстицаје то може да створи за руководство и трговце, може бити веома важно за процену ризика од криминалне радње.

87. Неповољни услови на финансијском тржишту могу да резултирају појачаним подстицајима да руководство и запослени уносе неисправне податке у финансијске извештаје: да би заштитили властите бонусе, да би прикрили грешке или криминалне радње запослених или руководства, да би се избегла прекорачења регулаторних ограничења, ликвидности и зајмова, и да се не би обелоданили губици. На пример, када је тржиште нестабилно, може доћи до неочекиваних губитака услед екстремних флукуација цена, од неочекиваних слабости у ценама имовине, као последица погрешних просуђивања приликом купопродаје или из других разлога. Поред тога, тешкоће у финансирању стварају притисак на руководство које се брине за солвентност пословања.

88. Злоупотреба имовине и уношење неисправних података у финансијске извештаје често може да укључује заобилажење контрола које могу изгледати као да су ефективне. То може да укључи заобилажење контрола над подацима, претпоставкама и детаљним контролама над процесима, што омогућава прикривање губитака и крађа. На пример, неповољна ситуација на тржишту може да повећа притисак да се прикрију или пребију продаје у покушају да се надокнаде губици.

*Процена ризика од материјално погрешног исказа*

89. Ревизорова процена идентификованих ризика на нивоу тврдње у складу са ISA 315 (ревидиран) укључује процену осмишљености и имплементације интерне контроле. Она пружа основу за разматрање адекватног ревизијског приступа за осмишљавање и извођење додатних ревизијских поступака у складу са ISA 330, укључујући суштинске поступке и тестове контрола. На то који приступ се примењује утиче ревизорово разумевање интерних контрола релевантних за ревизију, укључујући јачину контролног окружења и свих функција управљања ризиком, величину и сложеност пословања ентитета и да ли ревизорова процена ризика од материјално погрешног исказа укључује и очекивање да контроле ефективно функционишу.

90. Ревизорова процена ризика материјално значајног погрешног исказа на нивоу тврдње може да се промени током рада на ревизији када се прибаве нове информације. Одржавање пажње током ревизије, на пример, приликом испитивања евиденције или документације, може да помогне ревизору да идентификује аранжмане или друге информације које могу да укажу на постојање финансијских инструмената које руководство није претходно идентификовало или обелоданило ревизору. Таква евиденција или документација може да садржи, на пример:

- Записнике са састанака лица овлашћених за управљање; и
- Конкретне фактуре или преписку са стручним саветницима ентитета.

*Фактори који се разматрају приликом утврђивања да ли и у којој мери треба тестирати оперативну ефективност контрола*

91. Очекивање да су контроле ефективне може бити уобичајено када се ради о финансијској институцији са добро установљеним контролама, због чега тестирање контрола може бити ефективно средство за прибављање ревизијских доказа. Када ентитет има функцију трговања финансијским инструментима, само суштински тестови можда неће бити довољни да се прибави довољно адекватних ревизијских доказа због великог броја уговора и различитих система који се користе. Само тестови контрола, са друге стране, неће бити довољни пошто ISA 330 захтева од

ревизора да осмисли и спроведе суштинске поступке за сваку материјално значајну класу трансакција, салдо рачуна и обелодањивање.

92. Ентитети са великим обимом трговине који користе много финансијских инструмената могу да имају сложеније контроле и ефективну функцију управљања ризиком, те ће због тога ревизор пре да тестира контроле да би прибавио доказе о:

- Настанку, потпуности, тачности и разграничењу трансакција; и
- Постојању, правима и обавезама, и потпуности салда рачуна.

93. У ентитетима са релативно малим бројем трансакција финансијских инструмената:

- Руководство и лица овлашћена за управљање могу да имају ограничено разумевању финансијских инструмената и како они утичу на пословање;
- Ентитет може да има само неколико различитих типова инструмената уз мало или нимало међусобне интеракције;
- Мало је вероватно да ће постојати сложено контролно окружење (на пример, контроле описане у Прилогу можда неће постојати у ентитету);
- Руководство може да користи податке о одређивању цена од треће стране за процену вредности својих инструмената; и
- Контроле над применом информација о ценама од трећих страна као извора могу бити мање сложене.

94. Када ентитет има релативно мало трансакција које укључују финансијске инструменте, ревизору може бити релативно лако да стекне разумевање о циљевима ентитета у погледу коришћења финансијских инструмената и о карактеристикама инструмената. У таквим околностима, већина ревизијских доказа ће вероватно бити суштинска по природи, ревизор ће морати да обавља већи део рада на крају године, а потврде трећих страна ће вероватно бити извор доказа у вези са потпуношћу, тачношћу и постојањем трансакција.

95. Приликом доношења одлуке о природи, времену и обиму тестирања контрола, ревизор може да размотри факторе као што су:

- Природа, учесталост и обим трансакција финансијских инструмената;
- Снага контрола, укључујући и то да ли су контроле адекватно осмишљене да одговоре на ризике који су у вези са обимом трансакција финансијских инструмената ентитета и да ли постоји оквир управљања који се односи на активности ентитета са финансијским инструментима;
- Значај одређених контрола у односу на опште контролне циљеве и процесе који су успостављени у ентитету, укључујући сложеност информационих система који подржавају трансакције финансијских инструмената;
- Надзор над контролама и идентификовани недостаци у контролним процедурама;
- Питања на која се односе контроле, на пример, контроле које се односе на примену просуђивања у поређењу са контролама над поткрепљујућим подацима. Вероватније је да ће суштински поступци бити ефективни него ослањање на контроле које се односе на примену просуђивања;
- Стручност лица која врше контролне активности, на пример, да ли ентитет има довољне капацитете, узимајући у обзир и периоде појачане активности, и способности да изврши и верификује процене финансијских инструмената којима је изложен;
- Учесталост извођења ових контролних активности;
- Ниво прецизности које контроле треба да постигну;
- Докази о извођењу контролних активности; и
- Време кључних трансакција финансијских инструмената, на пример, када је крај периода близу.

#### *Суштински поступци*

96. Осмишљавање суштинских поступака укључује разматрање:

- Примене аналитичких поступака – Док аналитички поступци могу да буду ефективни као поступци за процену ризика у сврху обезбеђивања информација ревизору о пословању ентитета,

ако се само они спроводе могу бити мање ефективни него суштински поступци. То је због тога што сложена међусобна веза између фактора који утичу на вредност често може да прикрије неуобичајене трендове који могу да се јаве.

- Нерутинске трансакције – Многе финансијске трансакције представљају споразумне уговоре између ентитета и друге стране (често се називају и уговори за слободну продају). У случајевима када трансакције финансијских инструмената нису рутинске и налазе се ван уобичајених активности ентитета, суштински приступ ревизији може бити најнефективније средство за остваривање планираних циљева ревизије. У случајевима када трансакције финансијских инструмената нису рутинске, ревизоров одговор на процењени ризик, укључујући осмишљавање и спровођење ревизијских поступака, морају да имају у виду и то да ентитет можда не поседује довољно искуства у овој области.

- Доступност доказа – На пример, када ентитет користи трећу страну као извор информација о одређивању цена, ентитет тада можда неће имати на располагању доказе о релевантним тврдњама у финансијским извештајима.

- Поступци који се врше у другим областима ревизије – Поступци који се врше у другим областима финансијских извештаја могу да пруже доказе о потпуности трансакција финансијских инструмената. Ови поступци могу да укључују тестове накнадних готовинских прилива и одлива, и претраге неевидентираних обавеза.

- Одабир ставки за тестирање – У неким случајевима, портфељ финансијских инструмената садржи инструменте са различитом сложеносту и ризиком. У таквим случајевима може бити корисно одабрати узорак на бази просуђивања.

97. На пример, у случају хартија од вредности обезбеђених активом, кад осмишљава одговор на ризик од материјално значајног погрешног исказа за такве хартије од вредности, ревизор треба да размотри извођење неког од наведених ревизијских поступака:

- Испитивање уговорне документације у циљу стицања разумевања услова хартије од вредности, основног колатерала и права сваке класе држаоца хартије од вредности.

- Постављање упита о процесу које руководство примењује за процену токова готовине.

- Процена оправданости претпоставки као што су стопе плаћања унапред, стопе неиспуњења обавеза и озбиљности губитка.

- Стицање разумевања о методи која се користи за утврђивање токова готовине који опадају према класама држаоца (waterfall cash flow).

- Упоредивање резултата одмеравања фер вредности са процењеном вредношћу других хартија од вредности са сличним основним колатералима и условима.

- Поновно извођење прорачуна.

#### *Тестови двоструке сврхе*

98. Иако се сврха тестирања контрола разликује од сврхе тестирања детаља, може бити ефикасно ако се обе врсте тестирања спроведу истовремено, на пример:

- Извођење теста контрола и теста детаља на истој трансакцији (на пример, тестирање да ли се потписани уговор одржава и да ли су детаљи финансијског инструмента адекватно забележени у сумарном прегледу; или

- Тестирање контрола приликом тестирања процеса који руководство примењује за вршење процена вредности.

#### *Временски оквир ревизијских поступака*

99. После процењивања ризика повезаних са финансијским инструментима, тим који ради на ангажовању одређује временски оквир планираних тестова контрола и суштинских ревизијских поступака. Временски оквир планираних ревизијских поступака зависи од више фактора, укључујући учесталост контролних операција, значај активности која се контролише и повезани ризик од материјално значајног погрешног исказа.

100. Иако је неопходно да се већина ревизијских поступака који се односе на процене и презентацију врши на крају периода, може бити корисно да се ревизијски поступци који се односе на друге тврдње као што је потпуност и постојање врше у међупериоду. На пример, тестирање контрола може да се врши у међупериоду када су у питању рутинске контроле, као што су ИТ контроле и одобравање нових производа. Такође, може бити ефективно да се тестира оперативна ефективност контрола које се односе на одобравање нових производа, тако што ће се прикупити



докази о одговарајућем нивоу одобрења новог финансијског инструмента од стране руководства за међупериод.

101. Ревизори могу да врше поједине тестове на моделима на датум међупериода, на пример, упоређујући излазне информације модела са тржишним трансакцијама. Још један могући периодични поступак за инструменте са уочљивим улазним информацијама је тестирање разумности информација о ценама обезбеђеним од треће стране која врши услугу одређивања цена.

102. Области у којима је присутно значајно просуђивање се често тестирају при крају или на самом крају периода зато што:

- Процене могу значајно да се промене у кратком периоду, због чега је тешко упоређивати и усаглашавати периодична салда са одговарајућим информацијама на датум биланса стања;
- Ентитет може да учествује у повећаном броју трансакција финансијских инструмената између краја међупериода и краја године;
- Мануелни уноси у књигу могу да буду извршени тек након краја рачуноводственог периода; и
- Нерутинске или значајне трансакције могу да се изврше касно у рачуноводственом периоду.

*Поступци који се односе на потпуност, тачност, постојање, настанак, права и обавезе*

103. Велики број ревизијских поступака може да се користе у вези са већим бројем тврдњи. На пример, поступци који се односе на постојање салда рачуна на крају периода такође се односе на постојање класе трансакција и могу да помогну у одређивању правилности временског разграничења. То је због тога што финансијских инструменти проистичу из уговора и тиме што верификује тачност евиденције о трансакцији, ревизор такође верификује њено постојање и прибавља доказе који поткрепљују тврдње које се односе на постојање и права и обавезе у исто време, и потврђује да су трансакције евидентирани у одговарајућем рачуноводственом периоду.

104. Поступци који могу да пруже доказе који поткрепљују тврдње о потпуности, тачности и постојању укључују:

- Екстерне потврде о банковним салдима и извештајима о трговини и извештајима повереника. То може да се изврши тражењем директне потврде од друге стране (укључујући коришћење потврда од банке) када се одговор директно шаље ревизору. Друга могућност је да се информације добију од система друге стране преносом података. Када се то уради, ревизор мора да размисли контроле за спречавање неовлашћеног приступа компјутерским системима кроз које се преносе информације да би проценио поузданост података из потврда. Ако потврде нису добијене, ревизор може бити у позицији да прибави доказе прегледом уговора и тестирањем релевантних контрола. Екстерне потврде, међутим, често не пружају адекватне ревизијске доказе који се односе на тврдње о проценама иако могу да буду корисне за идентификацију свих додатних уговора.

- Преглед усаглашавања извештаја или пренетих података од повереника са евиденцијом ентитета. То може да учини неопходним процену ИТ контрола које су успостављене око и у склопу аутоматских процеса усаглашавања и процену да ли су ставке које се усаглашавају правилно схваћене и обрађене.

- Преглед дневничких уноса и контрола над евидентирањем таквих уноса. То може да помогне у:

- Утврђивању да ли су уносе вршили други запослени осим оних који имају овлашћење.
- Идентификацији неуобичајених и неприкладних дневничких уноса на крају периода, који могу бити релевантни за ризик криминалне радње.

- Читање појединачних уговора и преглед поткрепљујуће документације о трансакцијама финансијских инструмената, укључујући рачуноводствену евиденцију, чиме се верификује постојање и права и обавезе. На пример, ревизор може да чита појединачне уговоре који се односе на финансијске инструменте и врши преглед пратеће документације, укључујући рачуноводствене уносе извршене кад је уговор евидентиран, и може накнадно да прегледа рачуноводствене уносе начињене за сврхе процене вредности. То омогућава ревизору да процени да ли су сложености које су инхерентне трансакцији у потпуности идентификоване и одражене у рачунима. Правне аранжмане и повезане ризике морају да размотре лица са адекватном стручношћу ради утврђивања постојања права.

- Тестирање контрола, на пример поновним извођењем контрола.

- Преглед система за управљање жалбама. Неевидентиране трансакције могу да имају за последицу неуспех ентитета да изврши готовинско плаћање другој страни, и може да се открије прегледом приспелих жалби.

- Преглед аранжмана за нетирање у циљу идентификације неевидентираних инструмената.

105. Ови поступци су посебно важни за неке финансијске инструменте као што су деривати или гаранције. То је због тога што можда немају велику почетну инвестицију, што значи да може бити тешко идентификовати њихово постојање. На пример, уграђени деривати су често садржани у уговорима о нефинансијским инструментима који можда нису укључени у поступке потврђивања.

#### **Процена вредности финансијских инструмената**

##### *Захтеви који се тичу финансијског извештавања*

106. Оквири за истиниту и објективну презентацију финансијских извештаја често користе хијерархију фер вредности као што су хијерархије утврђене у IFRS или US GAAP. То у начелу значи да се количина и детаљност захтеваних обелодањивања повећава како се повећава ниво несигурности одмеравања. Могуће је да ће бити неопходно просуђивање приликом одређивања разлика између нивоа у хијерархији.

107. Ревизор може да сматра корисним стицање разумевања о томе какав је однос између финансијских инструмената и хијерархије фер вредности. Обично се ризик материјално погрешног исказа, као и ниво ревизијских поступака који се примењују, повећава са повећањем нивоа несигурности одмеравања. Коришћења улазних информација трећег и неких информација другог нивоа из хијерархије фер вредности може бити користан показатељ нивоа несигурности одмеравања. Улазне информације другог нивоа могу да варирају од оних које се лако прибављају до оних које су ближе трећем нивоу. Ревизор процењује расположиве доказе и разуме хијерархију фер вредности и ризик од пристрасности руководства у прављењу категоризације финансијских инструмената у хијерархији фер вредности.

108. У складу са ISA 540, ревизор разматра политике ентитета за процењивање вредности и методологију за податке и претпоставке које се користе у методологији процењивања. У великом броју случајева, применљиви оквир финансијског извештавања не прописује методологију процењивања вредности. Када је то случај, питања која могу бити релевантна за ревизорово разумевање како руководство процењује вредност финансијских инструмената, укључују, на пример:

- Да ли руководство има формалну политику процењивања и ако је то случај, да ли је техника која се користи за процену вредности финансијских инструмената адекватно документована у складу са том политиком;
- Који модели могу да доведу до највећег ризика материјално значајног погрешног исказа;
- Како руководство разматра сложеност процењивања вредности финансијског инструмента када бира одређену технику процењивања вредности;
- Да ли постоји већи ризик материјално значајног погрешног исказа зато што је руководство интерно развило модел за процену финансијских инструмената или не користи технику процењивања која се обично користи за процену вредности одређеног финансијског инструмента;
- Да ли је руководство користило услуге треће стране за одређивање цена;
- Да ли лица која учествују у развоју и примени технике процењивања имају одговарајуће вештине и стручност, укључујући и питање да ли су коришћене услуге стручњака; и
- Да ли постоје показатељи да је руководство било пристрасно приликом одабира техника процењивања која се користи.

##### *Процена ризика материјално значајног погрешног исказа у вези са процењивањем вредности*

109. Код процењивања да ли је техника процењивања вредности коју користи ентитет прикладна датим околностима и да ли су постављене контроле над техникама процењивања вредности, фактори које ревизор разматра укључују:

- Да ли технике процењивања вредности користе други учесници на тржишту и да ли се показало да те технике дају поуздане процене цена добијене на основу тржишних трансакција;
- Да ли технике процењивања вредности функционишу како је предвиђено и нема недостатака у њиховој осмишљености, посебно у екстремним условима, и да ли су објективно тестиране. Индикатори недостатака укључују недоследне промене у односу на основне репере;
- Да ли технике процењивања вредности узимају у обзир ризике који су инхерентни финансијском инструменту који се процењује, укључујући кредитну способност друге стране и

сопствени кредитни ризик у случају техника процењивања вредности које се користе за одмеравање финансијских обавеза;

- Како се врши калибрација техника процењивања вредности за тржиште, укључујући осетљивост техника процене на промене у варијаблима;
- Да ли се тржишне варијабле и претпоставке доследно користе и да ли нови услови оправдавају промену техника процене, тржишних варијабли и претпоставки;
- Да ли анализа осетљивости указује на то да би се процена значајно променила уколико би дошло до малих или умерених промена претпоставки;
- Организациона структура, као што је постојање интерног одељења одговорног за развој модела за процену вредности одређених инструмената, посебно у случајевима када су улазне информације трећег нивоа. На пример, функција развоја модела која је укључена у одређивање цена, мање је објективна од функције која је функционално и организационо одвојена од одељења које је у директном контакту са клијентима; и
- Компетентност и објективност лица одговорних за развој и примену техника процењивања, укључујући релативно искуство руководства са појединим моделима који су можда тек развијени.

Ревизор (или стручњак ангажован од стране ревизора) могу такође независно да развију једну или више техника процене да би упоредили излазне податке са излазним подацима техника процене које користи руководство.

#### Значајни ризици

110. Процес процене ризика од стране ревизора може довести до тога да ревизор идентификује један или више значајних ризика који се односе на процену вредности финансијских инструмената, када постоји било која од наведених околности:

- Висока несигурност одмеравања у вези са проценом вредности финансијских инструмената (на пример, за оне са неочљивим улазним подацима).
- Недостатак довољно доказа који поткрепљују процену вредности финансијских инструмената од стране руководства.
- Руководство недовољно разуме финансијске инструменте или нема стручност неопходну за адекватну процену вредности тих инструмената, укључујући могућност да се одреди да ли су потребне корекције.
- Руководство недовољно разуме сложене захтеве из применљивог оквира финансијског извештавања који се односи на одмеравање и обелодањивање финансијских инструмената, и немогућност руководства да врши просуђивања у вези са адекватном применом тих захтева.
- Значај корекција на излазним подацима техника процене када применљиви оквир финансијског извештавања захтева или дозвољава такве корекције.

111. За рачуноводствене процене из којих проистичу значајни ризици, поред осталих суштинских поступака који се врше у циљу испуњавања захтева из ISA 330, ISA 540 захтева од ревизора да процени следеће:

(а) Како је руководство разматрало алтернативне претпоставке или резултате, и зашто их је одбацило, или како је руководство на други начин третирало несигурност одмеравања у прављењу рачуноводствених процена;

(б) Да ли су значајне претпоставке које је користило руководство разумне; и

(ц) Где је то релевантно за разумност значајних претпоставки које користи руководство, или за прикладну примену применљивог оквира финансијског извештавања, намере руководства да спроведе конкретне активности и способност руководства да то учини.

112. Када тржиште постане неактивно, промене околности могу да доведу до прелаза са процене на основу тржишне вредности на процену на основу модела, или могу да доведу до прелаза са једног одређеног модела на други. Реаговање на промене у тржишним условима може бити тешко ако руководство нема установљене политике пре него што дође до промена. Руководство такође можда нема стручност неопходну за хитан развој модела, или за одабир технике процене која може бити прикладна околностима. Чак и када се технике процене доследно користе, постоји потреба да руководство испитује континуирану прикладност техника процене и претпоставки које се користе за одређивање вредности финансијских инструмената. Даље, технике процене су можда одабране у време када су на располагању биле разумне тржишне информације, али не могу да пруже разумне процене у време када се појаве непредвиђени неповољни услови.

113. Подложност руководства пристрасности, била она намерна или ненамерна, расте са субјективношћу процене и степеном несигурности одмеравања. На пример, руководство може да игнорише уочљиве тржишне претпоставке или податке и уместо тога да користи сопствени, интерно развијен модел, ако тај модел даје повољније резултате. Чак и без криминалне намере, може постојати природно искушење да резултат просуђивања буде више наклоњен повољнијем крају широког спектра, уместо оној тачки у спектру за коју се може сматрати да је најдоследнија применљивом оквиру финансијског извештавања. Мењање технике процене од периода до периода без јасног и прикладног разлога за то може такође да буде показатељ пристрасности руководства. Иако су неки облици пристрасности руководства инхерентне субјективним одлукама које се односе на процене вредности финансијских инструмената, када постоји намера да се неко доведе у заблуду, тада пристрасност руководства има карактер криминалне радње.

#### *Развој ревизијског приступа*

114. Код тестирања како руководство процењује вредност финансијских инструмената и код реаговања на процењени ризик од материјално погрешног исказа у складу са ISA 540, ревизор врши један или више од наведених поступака, узимајући у обзир природу рачуноводствених процена:

(а) Тестирање како је руководство дошло до рачуноводствене процене и података на основу којих је та процена направљена (укључујући технике процене вредности које је користио ентитет приликом процењивања).

(б) Тестирање оперативне ефективности контрола над начином на који је руководство дошло до рачуноводствених процена, заједно са одговарајућим суштинским поступцима.

(ц) Израчунавање процењене тачке или распона да би се извршила процена процењене тачке коју је одредило руководство.

(д) Утврђивање да ли догађаји који су се одиграли пре датума извештаја ревизора пружају ревизијске доказе у вези са рачуноводственом проценом.

Велики број ревизора сматра да комбинација тестирања како је руководство проценило вредност финансијског инструмента и података на којима је та процена заснована, и тестирања оперативне ефективности контрола, представља ефикасан и ефикасан ревизијски приступ. Иако накнадни догађаји могу да пруже доказе о процени вредности финансијских инструмената, морају да се узму у обзир и други фактори да би се обухватиле све промене у тржишним условима до којих је дошло после датума биланса стања. Ако ревизор није у стању да провери како је руководство дошло до процењене вредности, тада он мора да одабере да ли ће одредити процењену тачку или распон.

115. Као што је описано у Одељку 1, да би се проценила фер вредност финансијских инструмената, руководство може да:

- Користи информације достављене од треће стране која пружа услугу одређивања цена;
- Прикупи податке на основу којих ће доћи до сопствених процена применом различитих техника, укључујући моделе; и
- Ангажује стручњака да изврши процену.

Руководство често може да користи комбинацију ових приступа. На пример, руководство може да има свој процес одређивања цене али и да користи услуге треће стране да би потврдило добијене вредности.

#### *Разматрања ревизије када руководство користи трећу страну за одређивање цена*

116. Руководство може да користи трећу страну као извор за одређивање цена, као што је пружалац услуга одређивања цена или брокер, за процену вредности финансијских инструмената ентитета. Разумевање како руководство користи те информације и како ради пружалац услуга одређивања цена, помаже ревизору да одреди природу и обим неопходних ревизијских поступака.

117. Следеће питања могу да буду релевантна када руководство користи трећу страну за одређивање цена:

- *Тип треће стране која врши услугу одређивања цена* – Неке треће стране које врше услугу одређивања цена током процеса рада на располагање стављају више информација. На пример, пружалац услуга одређивања цена често на располагање ставља информације о својој методологији, претпоставкама и подацима о процењивању вредности финансијских инструмената на нивоу класе имовине. Насупрот томе, брокери често не дају никакве, или дају само ограничене информације о улазним подацима и претпоставкама употребљеним за одређивање котација.

- *Природа улазних података који се користе и сложеност технике процењивања вредности* – Поузданост цена добијених од трећих страна које врше услугу одређивања цена зависи од

уочљивости улазних података (и у складу са тим, нивоом улазних података у хијерархији фер вредности), и сложености методологије за процену вредности конкретне хартије од вредности или класе трансакција. На пример, поузданост цене за капиталну инвестицију којом се активно тргује на ликвидном тржишту је већа него за корпоративне обвезнице којима се тргује на ликвидном тржишту, а којима се није трговало на датум одмеравања, што је, са друге стране, поузданије него за хартије од вредности обезбеђене активом чија се вредност процењује на основу модела дисконтваног тока готовине.

- *Углед и искуство треће стране која пружа услугу одређивања цена* – На пример, трећа страна која врши услугу одређивања цена може имати искуство у вези са одређеним финансијским инструментом, и да буде препозната као таква, али не мора да има слично искуство и другим типовима финансијских инструмената. Ранија искуства ревизора са трећом страном која пружа услугу одређивања цена такође може да буде релевантно у овом погледу.

- *Објективност треће стране која пружа услугу одређивања цена* – На пример, ако цена коју је прибавило руководство долази од друге стране као што је брокер који је продао финансијски инструмент ентитету, или ентитет који је блиско повезан са ентитетом над којим се врши ревизија, цена може бити непоуздана.

- *Контроле ентитета над коришћењем треће стране која пружа услугу одређивања цена* – Степен до ког руководство има установљене контроле за процену поузданости информација достављених од треће стране утиче на поузданост одмеравања фер вредности. На пример, руководство можда има установљене контроле за:

- Вршење прегледа и одобравање коришћења треће стране која пружа услугу одређивања цена, укључујући разматрање угледа, искуства и објективности треће стране.

- Одређивање потпуности, релевантности и тачности цена и података који се односе на одређивање цена.

- *Контроле треће стране која пружа услугу одређивања цена* – Контроле и процеси над проценом вредности за класе имовине које су од интереса за ревизора. На пример, трећа страна која пружа услугу одређивања цена може да има јаке контроле над процесом одређивања цена, укључујући и примену формализованих процеса за клијенте, купце и продавце, који се користе за проверу цена добијених од пружаоца услуге одређивања цена, када су поткрепљене одговарајућим доказима, што може да омогући трећу страну која представља извор информација о ценама да константно коригује цене како би оне боље одржавале информације које су на располагању учесницима на тржишту.

118. Могући приступ прикупљању доказа у вези са информацијама од трећих страна пружалаца услуга одређивања цена може да укључи следеће:

- За улазне податке првог нивоа, поређење информација добијених од треће стране пружаоца услуге одређивања цена са уочљивим тржишним ценама.

- Преглед обелодањивања стављених на увид од стране пружаоца услуге одређивања цена о његовим контролама и процесима, техникама процене, улазним подацима и претпоставкама.

- Тестирање контрола које је установило руководство у циљу процене поузданости информација достављених од стране пружаоца услуга одређивања цена.

- Извођење поступка код пружаоца услуге одређивања цена да би се разумеле и тестирале контроле и процеси, технике процене, улазни подаци и претпоставке коришћене за класу имовине или конкретне финансијске инструменте који су од интереса.

- Процена да ли су цене достављене од стране пружаоца услуга одређивања цена разумне у односу на цене које су достављене од стране других пружалаца услуга одређивања цена, на процене ентитета или самог ревизора.

- Процена разумности техника процене вредности, претпоставки и улазних података.

- Одређивање процењене тачке или распона цена за поједине финансијске инструменте чија је цена одређена од стране пружаоца услуга одређивања цена и процена да ли су резултати у разумном међусобном односу.

- Прибављање извештаја ревизора услужне организације који покрива контроле над тестирањем валидности цена.

119. Прибављање цена од већег броја трећих страна пружалаца услуга одређивања цена може да пружи корисне информације о несигурности одмеравања. Широки спектар различитих цена може да буде показатељ веће несигурности одмеравања и да укаже на то да је финансијски инструмент осетљив на мале промене података и претпоставки. Узан спектар може да укаже на мању несигурност одмеравања и да укаже на то да је финансијски инструмент мање осетљив на промене података и претпоставки. Иако прибављање података из већег броја извора може бити корисно, посебно у случајевима када се разматрају финансијски инструменти за које су улазни

подаци другог или трећег нивоа хијерархије фер вредности, мало је вероватно да ће прибављање цена из више извора, само по себи, пружити довољно адекватних ревизијских доказа. То је због тога што:

(а) Наизглед различити извори информација о ценама могу да користе исте основне принципе за одређивање цена; и

(б) Може бити неопходно стицање разумевања о улазним подацима које је користила трећа страна пружалац услуга одређивања цена да би се извршила категоризација финансијског инструмента у хијерархији фер вредности.

120. У неким ситуацијама, ревизор може да не буде у стању да стекне разумевање процеса који је коришћен за одређивање цене, укључујући све контроле над процесом колико поуздано је цена одређена, или може да нема приступ моделу, укључујући и претпоставке и остале коришћене улазне податке. У таквим случајевима, ревизор може да одлучи да ради на одређивању процењене тачке или распона да би проценио процењену тачку до које је дошло руководству, све у склопу одговора на процењени ризик.

*Ревизијска разматрања када руководство користи модел за процену фер вредности*

121. Параграф 13(б) стандарда ISA 540 захтева од ревизора да, ако тестира процес који руководство користи за прављење рачуноводствених процена, да процени да ли је метод који је коришћен за мерење одговарајући у датим околностима и да ли су претпоставке које је користило руководство разумне у смислу циљева мерења применљивог оквира финансијског извештавања.

122. У зависности од тога да ли је руководство користило трећу страну за одређивање цена или сама врши процену вредности, за процену вредности финансијских инструмената се често користе модели, посебно када се користе улазни подаци другог или трећег нивоа за хијерархију фер вредности. Код одређивања природе, времена и обима ревизијских поступака на моделима, ревизор може да размотри методологију, претпоставке и податке који су коришћени у моделу. Када се разматрају сложенији финансијски инструменти као што су они за које се користе улазни подаци трећег нивоа, тестирање сва три би могло да буде користан извор ревизијских података. Међутим, када је модел у исто време једноставан и широко прихваћен, као што су у питању поједина израчунавања цена обвезница, ревизијски докази добијени на основу фокусирања на претпоставке и податке који су коришћени у моделу, могу да буду веома користан извор доказа.

123. Да би се остварило тестирање модела могу да се примене два приступа:

(а) Ревизор може да тестира модел руководства разматрајући прикладност модела који користи руководство, разумност претпоставки и података који се користе и математичку тачност; или

(б) Ревизор може да изврши своје властите процене па да упореди добијене вредности са вредностима до којих је дошао ентитет.

124. Када је процена вредности финансијских инструмената заснована на неуочљивим улазним подацима (то јест, улазним подацима трећег нивоа), питања које ревизор може да размотри укључују, на пример, како руководство подржава следеће елементе:

- Идентификацију и карактеристике учесника на тржишту у односу на финансијске инструменте.
- Како се неуочљиви улазни подаци утврђују приликом почетног признавања.
- Модификације које је извршило на сопственим тврдњама како би одражавале ставове руководства у вези са претпоставкама које би могли да користе учесници на тржишту.
- Да ли су примењени најбољи улазни подаци који су на располагању у датим околностима.
- Када је то применљиво, како претпоставке узимају у обзир упоредиве трансакције.
- Анализу осетљивости модела када се користе неуочљиви улазни подаци и да ли су извршене корекције које узимају у обзир несигурност одмеравања.

125. Поред тога, ревизорово познавање дате привредне гране, познавање трендова на тржишту, разумевање процена које врше други ентитети (имајући у виду поверљивост) и осталих релевантних ценовних показатеља омогућавају ревизору који врши тестирање процењених вредности да ли те процене у целини изгледају разумно. Ако се чини да су процене претерано агресивне или конзервативне, то може да буде показатељ могуће пристрасности руководства.

126. Када нема довољно уочљивих екстерних доказа, посебно је важно да лица овлашћена за управљање буду адекватно ангажована да разумеју субјективност процена руководства и доказе који су прибављени у циљу поткрепљивања ових процена. У таквим случајевима може бити

неопходно да ревизор процени да ли је извршен детаљан преглед и разматрање питања, укључујући сву документацију, на свим одговарајућим нивоима управљања унутар ентитета, укључујући лица овлашћена за управљање.

127. Када тржиште постане неактивно или се премести, или су улазне информације неуочљиве, процене руководства могу да буду више засноване на просуђивању са мањом могућношћу провере, због чега могу да буду мање поуздане. У таквим околностима, ревизор може да тестира модел користећи комбинацију тестова контрола које постоје у ентитету, процене осмишљености и оперативности контрола, тестова претпоставки и података који су коришћени у моделу и поређењем излазних података са процењеном тачком или распоном израчунатим од стране ревизора или техником процене коју је осмислила трећа страна.

128. Постоји значајна вероватноћа да ће приликом тестирања улазних података који се користе уз методологију процене вредности, на пример, када су такви улазни подаци категоризирани у хијерархији фер вредности, ревизор такође прибављати доказе који поткрепљују обелодањивања која се захтевају применљивим оквиром финансијског извештавања. На пример, ревизорови суштински поступци којима се процењује да ли су улазни подаци који ентитет користи у сопственим техникама процене вредности (то јест, улазни подаци првог, другог и трећег нивоа) прикладни, и тестови којима се врши анализа осетљивости, биће релевантни за ревизорову процену да ли обелодањивања пружају истинит и објективан приказ.

Процена да ли су разумне претпоставке које користи руководство

129. Претпоставке које се користе у моделу могу да се сматрају значајним ако би разумна промена претпоставке у материјално значајној мери утицала на мерење финансијског инструмента. Руководство може да размотри алтернативне претпоставке или излазне податке прављењем анализе независности. Степен субјективности у вези са претпоставкама утиче на ниво несигурности одмеравања и може да наведе ревизора на закључак да постоји значајан ризик, на пример у случају коришћења улазних података трећег нивоа.

130. Ревизијски поступци за тестирање претпоставки које је користило руководство, укључујући оне које су коришћене као улазни подаци у моделима, могу да укључе процену:

- Да ли је и у случају да јесте како је руководство укључило тржишне улазне податке у израду претпоставки, пошто је обично пожељније да се у максималној мери користе уочљиви улазни подаци и у минималној мери неуочљиви улазни подаци;

- Да ли су претпоставке у складу са уочљивим тржишним подацима и карактеристикама финансијског средства или обавезе;

- Да ли су извори претпоставки учесника на тржишту релевантни и поуздани, и како је руководство одабрало претпоставке које је користило када постоји више различитих тржишних претпоставки; и

- Да ли анализа осетљивости указује на то да би се процене значајно промениле уколико би дошло до малих или умерених промена у претпоставкама.

Видети параграфе А77 до А83 стандарда ISA 540 за додатна разматрања која се односе на процене претпоставки које користи руководство.

131. Ревизорова разматрања просуђивања о будућности се заснивају на информацијама доступним у време када је просуђивање извршено. Накнадни догађаји могу да доведу до резултата који нису у складу са просуђивањима која су била разумна у тренутку када су извршена.

132. У појединим случајевима, дисконтна стопа у израчунавању садашње вредности може да се коригује како би се обухватила несигурност процене, уместо да се коригује свака претпоставка. У таквим случајевима, поступци ревизора могу бити фокусирани на дисконтну стопу, и то у форми посматрања купопродаје сличне хартије од вредности у циљу упоређивања са коришћеним дисконтним стопама или у форми развоја независног модела за израчунавање дисконтне стопе и њеног поређења са стопом коју је користило руководство.

*Ревизијска разматрања када ентитет користи стручњака ангажованог од стране руководства*

133. Као што смо разматрали у Одељку I, руководство може да ангажује стручњака за процену неких или свих хартија од вредности које ентитет поседује. Ти стручњаци могу да буду брокери, инвестициони банкарски, пружаоци услуге одређивања цена који такође пружају услуге процене, или друге фирме специјализоване за прављење процена.

134. Параграф 8 стандарда ISA 500 садржи захтеве који се односе на ревизора када врши процену доказа које је обезбедио стручњак ангажован од стране руководства. Обим ревизијских поступака у вези са стручњаком ангажованим од стране руководства и његовим радом зависи од значаја рада стручњака у односу на циљеве ревизора. Процена прикладности рада стручњака

ангажованог од стране руководства помаже ревизору да донесе оцену да ли цене или процене вредности израђене од стране стручњака ангажованог од стране руководства пружају довољно адекватних ревизијских доказа који подржавају процене. Поступци које ревизор може да изврши укључују:

- Процену стручности, способности и објективности стручњака ангажованог од стране руководства на пример: њихов однос са ентитетом; њихов углед и позицију на тржишту; њихово искуство са појединим типовима инструмената; и њихово разумевање релевантног оквира финансијског извештавања који је применљив на процене;

- Стицање разумевања о раду стручњака ангажованог од стране руководства, на пример оцењивањем прикладности техника процене које је користио и кључних тржишних варијабли и претпоставки коришћених у техникама процене;

- Оцена прикладности ревизијских доказа које је прибавио стручњак. На овом месту, пажња је усмерена на адекватност резултата рада стручњака на нивоу појединачног финансијског инструмента. Да би се дошло до узорка релевантних инструмената, може бити прикладно да се независно изради процена (видети параграфе 136 и 137 о изради процењене тачке или распона), на основу различитих података и претпоставки, па да се потом та процена упореди са проценом стручњака ангажованог од стране руководства; и

- Остали поступци који могу да укључе:

- Моделирање различитих претпоставки ради извођења претпоставки у другом модели, а онда разматрање разумности тих изведених претпоставки.

- Упоредивање процењених тачака руководства са ревизоровим процењеним тачкама да би се утврдило да ли су процене руководства доследно веће или мање.

135. Стручњак ангажован од стране руководства може да изради или идентификује претпоставке да би помогао руководству у процењивању вредности финансијских инструмената. Такве претпоставке, ако их користи руководство, постају претпоставке руководства које ревизор мора да разматра на исти начин као што разматра остале претпоставке руководства.

#### *Одређивање процењене тачке или распона*

136. Ревизор може да развије технику процене и да коригује улазне податке и претпоставке коришћене у техници процене како би одредио распон који ће користити за процењивање разумности процена руководства. Параграфи 106 до 135 овог IAPN могу да помогну ревизорима у одређивању процењене тачке или распона. У складу са ISA 540, ако ревизор користи претпоставке, или методологију која се разликује од оне коју користи руководство, ревизор ће стећи разумевање претпоставки или методологије руководства у довољној мери да установи да распон који је одредио ревизор узима у обзир релевантне варијабле и да оцени све значајне разлике у односу на процену руководства. Ревизор може да увиди да је корисно да користи резултате рада стручњака ангажованог од стране ревизора да би оценио разумност процена до којих је дошло руководство.

137. У појединим случајевима, ревизор може да закључи да не може да се прибави довољно адекватних доказа током свог покушаја да стекне разумевање претпоставки и методологије коју користи руководство, на пример када трећа страна која пружа услугу одређивања цена користи интерно развијене моделе и софтвер, и не жели да дозволи приступ релевантним информацијама. У таквим случајевима, ревизор можда неће бити у стању да прибави довољно адекватних ревизијских доказа о процени вредности ако ревизор није у стању да изврши друге поступке као одговор на ризик материјално погрешног исказа, као што су одређивање процењене тачке или распона ради оцењивања процењене тачке коју је одредило руководство. ISA 705 описује последице немогућности ревизора да прибави довољно адекватних ревизијских доказа.

#### **Презентација и обелодањивање финансијских инструмената**

138. Одговорности руководства укључују припрему финансијских извештаја у складу са применљивим оквиром финансијског извештавања. Оквири финансијског извештавања често захтевају да обелодањивања у финансијских извештајима омогуће корисницима финансијских извештаја да доносе смислене процене ефеката на активности ентитета у вези са финансијским инструментима, укључујући ризике и неизвесности који су повезани са тим финансијским инструментима. Важност обелодањивања у вези са основом одмеравања се повећава сразмерно повећању несигурности одмеравања финансијских инструмената, а такође је под утицајем нивоа у хијерархији фер вредности.

139. Када назначује да су финансијски извештаји у складу са применљивим оквиром финансијског извештавања, руководство имплицитно или експлицитно изриче тврдње у вези са презентацијом и обелодањивањем различитих елемената финансијских извештаја и повезаних обелодањивања. Тврдње о презентацији и обелодањивању обухватају:



(а) Постојање и права и обавезе – обелодањени догађаји, трансакције и остала питања постоје и односе се на ентитет.

(б) Потпуност – сва обелодањивања која је требало да буду укључена у финансијски извештај су укључена.

(ц) Класификација и разумљивост – финансијске информације су адекватно приказане и описане, а обелодањивања су јасно изражена.

(д) Тачност и процена – финансијске и остале информације су истинито и објективно приказане, а износи су одговарајући.

Поступци ревизора који се односе на ревизијска обелодањивања су осмишљени узимајући у обзир ове тврдње.

*Поступци који се односе на презентацију и обелодањивање финансијских инструмената*

140. У односу на презентацију и обелодањивање финансијских инструмената, области које су од посебног значаја су:

- Оквири финансијског извештавања обично захтевају додатна обелодањивања у вези са проценама, и повезаним ризицима и неизвесностима, да би се поткрепила и објаснила имовина, обавезе, приходи и расходи. Ревизор ће можда морати да усмери пажњу на обелодањивања која се односе на анализу ризика и осетљивости. Информације које се прибаве приликом извођења ревизијских поступака процене ризика и тестирања контролних активности могу да пруже доказе на основу којих ће ревизор моћи да закључи да ли су обелодањивања у финансијским извештајима у складу са захтевима применљивог оквира финансијског извештавања, на пример о:

- Циљевима и стратегијама ентитета за коришћење финансијских инструмената, укључујући назначене рачуноводствене политике ентитета;

- Контролном оквиру ентитета за управљање ризицима који се односе на финансијске инструменте; и

- Ризицима и неизвесностима који су повезани са финансијским инструментима.

- Информације могу да потичу из система ван традиционалних система финансијског извештавања, као што су системи ризика. Примери поступака које ревизор може одабрати као одговор на процењене ризике који се односе на обелодањивања укључују тестирање:

- Процеса који су коришћени за извођење обелодањених информација; и

- Оперативна ефективност контрола над подацима који су коришћени за припрему обелодањивања.

- У вези са финансијским инструментима високог ризика, чак и када су обелодањивања у складу са применљивим оквиром финансијског извештавања, ревизор може да закључи да обелодањивање несигурности процене није адекватно у светлу датих околности и повезаних чињеница, и да у складу са тим, финансијски извештај не може да буде истинит и објективан. ISA 705 пружа смернице о последицама по мишљење ревизора када ревизор сматра да су обелодањивања руководства у финансијским извештајима неадекватна или доводе у заблуду.

- Ревизор такође може да размотри да ли су обелодањивања потпуна и разумљива, на пример, све релевантне информације могу да буду укључене у финансијски извештај (или пратеће извештаје) али су недовољно јасно приказане да би могле да омогуће корисницима финансијских извештаја да стекну разумевање позиције ентитета или можда нема довољно квалитетних обелодањивања да ставе у контекст износе евидентиране у финансијским извештајима. На пример, чак и када је ентитет укључио обелодањивања анализе осетљивости, та обелодањивања можда не описују у потпуности ризике и неизвесности који могу да настану због промена у проценама вредности, могућим ефектима на дужничке услове, захтевима који се тичу гаранција и ликвидности ентитета. ISA 260 садржи захтеве и смернице о комуникацији са лицима овлашћеним за управљање, укључујући и ревизорове ставове о значајним квалитативним аспектима рачуноводствених пракси ентитета, укључујући рачуноводствене политике, рачуноводствене процене и обелодањивања у финансијским извештајима.

141. Разматрање адекватности презентације, на пример по дугорочној и краткорочној класификацији, у суштинским тестовима финансијских инструмената је релевантно за ревизорову оцену презентације и обелодањивања.

### **Остала релевантна ревизијска разматрања**

*Писане изјаве*

142. ISA 540 захтева од ревизора да прибави писану изјаву руководства и када је то прикладно, лица овлашћених за управљање, да ли верују да су значајне претпоставке коришћене за сврхе рачуноводствених процена разумне. ISA 580 захтева да ако, након што је прибавио захтеване изјаве, ревизор утврди да је неопходно да прибави још једну или више таквих писаних изјава да би поткрепио остале ревизијске доказе који су релевантни за финансијске извештаје или за једну или више конкретних тврдњи у финансијским извештајима, ревизор треба да тражи те писане изјаве. У зависности од обима и сложености активности које се тичу финансијског инструмента, писане изјаве којима се поткрепљују докази прибављени у вези са финансијским инструментима могу да укључе и:

- Циљеве руководства у вези са финансијским инструментима, на пример, да ли се користе за хеџинг, управљање имовином/обавезама или за инвестиције;

- Изјаве о адекватности презентације финансијских извештаја, на пример евидентирање трансакција финансијских инструмената као продаје или трансакција финансирања;

- Изјаве обелодањивањима у финансијским извештајима о финансијским инструментима, на пример:

- Да су у евиденцији одражене све трансакције финансијских инструмената; и

- Да су идентификовани сви уграђени дериватни инструменти;

- Да ли су трансакције спроведене директно између страна и по тржишној вредности;

- Услови трансакције;

- Прикладност процена вредности финансијских инструмената;

- Да ли постоје додатни уговори који се односе на било који од финансијских инструмената;

- Да ли је ентитет учествовао у уписаним опцијама;

- Намера руководства и способност извођења одређених активности; и

- Да ли су за накнадне догађаје неопходне корекције процењених вредности и обелодањивања у финансијским извештајима.

#### *Комуникација за лицима овлашћеним за управљање и осталима*

143. Због несигурности повезане са проценом вредности финансијских инструмената, потенцијални ефекти на финансијске извештаје свих значајних ризика ће сасвим сигурно бити од интереса за управљачке структуре. Ревизор може да саопшти све о природи и последицама значајних претпоставки које се користе у одмеравању фер вредности, степену субјективности укљученом у доношење претпоставки и релативном материјалном значају ставки које се одмеравају по фер вредност за финансијске извештаје у целини. Поред тога, потреба за постојањем адекватних контрола над обавезама које се уносе у уговоре о финансијским инструментима и над накнадним процесима мерења су питања која могу довести до потребе за комуникацијом са лицима овлашћеним за управљање.

144. ISA 260 се бави одговорношћу ревизора за комуникацију са лицима овлашћеним за управљање приликом ревизије финансијских извештаја. Кад је реч о финансијским извештајима, питања која се саопштавају лицима овлашћеним за управљање могу бити:

- Недостатак разумевања руководства у вези са природом или обимом активности везаним за финансијске инструменте или са ризицима повезаним са таквим активностима;

- Значајни недостаци у осмишљености или функционисању система интерне контроле или управљања ризиком који се односе на активности ентитета у вези са финансијским инструментима које је ревизор идентификовао током ревизије;

- Значајне потешкоће са којима се ревизор суочио приликом прибављања довољно адекватних ревизијских доказа који се односе на процене вредности извршене од страна руководства или стручњака ангажованог од стране руководства, на пример, када руководство није било у стању да стекне разумевање методологије процењивања, претпоставки и података коришћених од стране стручњака, и када стручњак ангажован од стране руководства није ставио те информације на располагање ревизору;

- Значајне разлике у просуђивањима између ревизора и руководства или стручњака ангажованог од стране руководства у вези са проценом вредности;

- Могући ефекти које на финансијске извештаје ентитета имају материјално значајни ризици и изложености ризицима које треба да се обелодане у финансијским извештајима, укључујући несигурност мерења која је у вези са финансијским инструментима;

- Ревизорови ставови у вези са прикладношћу одабраних рачуноводствених политика и презентацијом трансакција финансијских инструмената у финансијским извештајима;

- Ревизорови ставови у вези са квалитативним аспектом рачуноводствених пракси ентитета и финансијског извештавања о финансијским инструментима; или

- Недостатак свеобухватних и јасно исказаних политика које се односе на прибављање, отуђење и држање финансијских инструмената, укључујући оперативне контроле, поступке за назначивање финансијских инструмената као хеџинга и изложености надзора.

Адекватно време за комуникацију зависи од околности ангажовања; међутим, може бити прикладно да се информације о значајним потешкоћама са којима се ревизор срео током ревизије саопште што је пре могуће ако лица овлашћена за управљање могу да помогну ревизору да превазиђе те тешкоће, или ако је велика вероватноћа да ће то довести до модификације мишљења.

Комуникација са регулаторима и осталима

145. У појединим случајевима, од ревизора може да се захтева или да се сматра прикладним да он буде у директној комуникацији са регулаторима или вршиоцима надзора, поред лица овлашћених за управљање, у вези са питањима која се односе на финансијске инструменте. Таква комуникација може да буде корисна током целе ревизије. На пример, у појединим правним системима, регулатори банкарства желе да сарађују са ревизорима како би делили информације о функционисању и примени контрола над активностима у вези са финансијским инструментима, изазовима који се тичу процене вредности финансијских инструмената на неактивним тржиштима и у вези са усклађеношћу са регулативом. Ова координација може да буде од помоћи ревизору приликом идентификације ризика од материјално значајног погрешног исказа.

#### **Прилог**

(видети параграф А14)

#### **Примери контрола које се односе на финансијске извештаје**

1. У овом одељку налазе се основне информације и примери о контролама које могу да постоје у ентитету који врши велики број трансакција финансијским инструментима, за сврхе трговања или инвестирања. Наведени примери нису коначни, а ентитети могу да установе различита контролна окружења и процесе у зависности од своје, привредне гране у којој послују и обима трансакција финансијским инструментима. Додатне информације о купопродајним потврдама и клириншким организацијама се налазе у параграфима 25–26.

2. Као што је случај са сваким контролним системом, понекад је неопходно да се дуплирају контроле на различитим нивоима контроле (на пример, превентивне, детекционе и надзорне) у циљу избегавања ризика материјално погрешног исказа.

#### **Контролно окружење ентитета**

*Посвећеност компетентном коришћењу финансијских инструмената*

3. Степен сложености појединих активности које укључују финансијске инструменте може да значи да само мали број лица унутар ентитета може у потпуности да разуме те активности или имају стручност неопходну за процену вредности тих инструмената на континуираној основи. Ако у ентитету недостаје релевантна стручност, коришћење финансијских инструмената може да доведе до повећања ризика материјално погрешног исказа.

*Учешће лица овлашћених за управљање*

4. Лица овлашћена за управљање надгледају и дају сагласност апетиту за ризик који је одредило руководство, и обезбеђују надзор за активности ентитета везане за трансакције финансијских инструмената. Политике ентитета које се односе на куповину, продају и држање финансијских инструмената су усклађене са приступом ризику и са стручношћу лица која учествују у активностима са финансијским инструментима. Поред тога, ентитет може да успостави структуре управљања и контролне процесе који су усмерени на:

(а) Саопштавање одлука о инвестицијама и процена свих материјално значајних несигурности мерења лицима овлашћеним за управљање; и

(б) Процена укупног апетита за ризик ентитета приликом ангажовања у трансакцијама са финансијским инструментима.

*Структура организације*

5. Активности са финансијским инструментима могу да се обављају на централизованом или децентрализованом основи. Такве активности и повезано одлучивање значајно зависе од прилива

тачних, поузданих и благовремених информација од руководства. Тежина проналажења и прикупљања таквих информација расте са бројем локација и пословања са којима је ентитет повезан. Ризик материјално значајног погрешног исказа који се односи на активности са финансијским инструментима, може да се повећа са већом децентрализацијом контролних активности. То нарочито може да буде истина када је седиште ентитета на другој локацији, понекад чак и у другој земљи.

#### *Додељивање овлашћења и одговорности*

Политике инвестирања и процењивања вредности

6. Обезбеђивање смерница кроз јасно исказане политике одобрене од лица овлашћених за управљање, а које се тичу куповине, продаје и држања финансијских инструмената, омогућава руководству да установи ефективан приступ за прихватање пословних ризика и за управљање ризицима. Ове политике су најјасније када садрже циљеве ентитета који се односе на активности управљања ризиком уз алтернативне инвестиције и хеџинге који су на располагању за испуњење тих циљева, и да одражавају:

(а) Степен стручности руководства;

(б) Сложеност интерних контрола и система за надзор у ентитету;

(ц) Структуру имовине/обавеза ентитета;

(д) Капацитет ентитета да одржава ликвидност и апсорбује губитак капитала;

(е) Типове финансијских инструмената за које руководство сматра да ће испунити своје циљеве;

(ф) Намена финансијских инструмената за које руководство сматра да ће испунити своје циљеве, на пример, да ли деривати могу да се користе за шпекулације или само за хеџинг.

7. Руководство може да осмишљава политике усклађене са својим способностима у погледу процењивање вредности и може да успостави контроле којима се обезбеђује да те политике поштују они запослени који су одговорни за поступак процене. У то могу да буду укључени:

(а) Процеси за осмишљавање и проверу методологија које се користе за вршење процена, укључујући и то како се приступа несигурности мерења; и

(б) Политике у вези са максимизирањем примене уочљивих улазних информација и типове информација које треба да се прикупе да би поткрепиле процене финансијских инструмената.

8. У мањим ентитетима, рад са финансијским инструментима може да буде прилично ретка појава, а знање и искуство руководства у том пољу ограничено. Без обзира на то, установљавање политика које се односе на финансијске инструменте помаже ентитету да одреди „апетит за ризик“, и да размотри да ли се улагањем у одређене финансијске инструменте постижу наведени циљеви.

#### *Политике и праксе у вези са кадровима*

9. Ентитети могу да успоставе политику којом се захтева од кључних запослених, оних који раде са клијентима и оних који раде у подршци, да један временски период не врше своје дужности. Овај вид контроле се користи као средство спречавања и детектовања криминалних радњи, специфично за случајеве када лица која се баве трговањем креирају лажне трансакције или нетачно евидентирају трансакције.

#### *Коришћење услужне организације*

10. Ентитети такође могу да користе услужне организације (на пример лица која управљају капиталом) да би иницирали куповину или продају финансијских инструмената, да воде евиденцију трансакција за ентитет или да врше процену вредности финансијских инструмената. Неки ентитети могу да се ослањају на услужне организације да им обезбеде основу извештавања за финансијске инструменте који се држе. Међутим, ако руководство нема разумевање контрола које су установљене у услужној организацији, ревизор можда неће моћи да прибави довољно адекватних ревизијских доказа да се ослони на контроле у тој услужној организацији. Погледати ISA 402, који садржи захтеве да ревизор прибави довољно адекватних ревизијских доказа када ентитет користи једну или више услужних организација.

11. Коришћење услужне организације може да ојача или ослаби контролно окружење за финансијске инструменте. На пример, особље услужне организације можда нема више искуства са финансијским инструментима од руководства ентитета или може да има строжу интерну контролу над финансијским извештавањем. Коришћење услужне организације такође може омогућити бољу поделу овлашћења. Са друге стране, услужна организација може да има слабо контролно окружење.

*Процес процене ризика у ентитету*

12. Процес процене ризика у ентитету постоји да би се одредило како руководство идентификује пословне ризике који су изведени из употребе финансијских инструмената, укључујући и то како руководство процењује значај ризика и вероватноћу њихове појаве, и како доноси одлуке о активностима за управљање.

13. Процес процене ризика у ентитету представља основу коју руководство користи да би одредило којим ризицима ће управљати. Процеси управљања ризиком постоје са циљем да обезбеде да руководство:

(а) Разуме ризике који су инхерентни финансијским инструментима пре него што их прихвати, укључујући и циљ трансакције и њену структуру (на пример, економску логику и пословну сврху активности са финансијским инструментима које предузима ентитет);

(б) Примењује адекватну дужну пажњу која је сразмерна ризицима повезаним са одређеним финансијским инструментима;

(ц) Надгледа отворене позиције ентитета у циљу разумевања како услови на тржишту утичу на изложеност ентитета ризицима;

(д) Има поступке којима се умањује или мења ризик изложености ако је неопходно, и за управљање ризиком по репутацију; и

(е) Врши ригорозан надзор и прегледе ових процеса.

14. Структура која се примењује у циљу надгледања и управљања изложености ризицима треба да:

(а) Буде прикладна и доследна ентитетовом ставу према ризику који је одређен од стране лица овлашћених за управљање;

(б) Садржи тачне нивое за одобравање различитих типова финансијских инструмената и трансакција које могу да се врше и у које сврхе. Одобрени инструменти и нивои одобравања треба да одражавају стручност лица која учествују у активностима са финансијским инструментима, показујући посвећеност руководства стручности;

(ц) Постави одговарајућа ограничења за максималну дозвољену изложеност сваком типу ризика (укључујући одобрене друге стране). Нивои дозвољеног ризика могу да варирају у зависности од врсте ризика, или друге стране;

(д) Обезбеђује објективан и благовремен надзор финансијских ризика и контролних активности;

(е) Обезбеђује објективно и благовремено извештавање о изложеностима ризику, ризицима и резултатима активности са финансијским инструментима у управљању ризиком; и

(ф) Процењује прошле резултате руководства у процени ризика за одређене финансијске инструменте.

15. Врсте и нивои ризика са којима се ентитет суочава су директно повезани са врстама финансијских инструмената које ентитет користи, укључујући и сложеност ових инструмената и количину финансијских инструмената који су предмет трансакција.

*Функција управљања ризиком*

16. Неки ентитети, на пример велике финансијске институције са великим обимом трансакција финансијских инструмената, могу бити обавезани законом или регулативом, или могу сами да одлуче, да установе формалну функцију управљања ризиком. Ова функција је одвојена од лица овлашћених за и управљање финансијским трансакцијама. Ова функција је одговорна за извештавање о, и за надзор над активностима у вези са финансијским трансакцијама, може да укључује и формалну комисију за ризик коју формирају лица овлашћена за управљање. Примери кључних одговорности у овој области могу да укључују:

(а) Имплементацију политике управљања ризиком одређену од стране лица овлашћених за управљање (укључујући анализе ризика којима ентитет може бити изложен);

(б) Осмишљавање структура за ограничавање ризика и обезбеђивање да се ова ограничења ризика примењују у пракси;

(ц) Припремање сценарија за кризне ситуације и спровођење анализе осетљивости над портфељима са отвореним позицијама, укључујући прегледе неуобичајених кретања у позицијама; и

(д) Преглед и анализа нових финансијских инструмената.

17. Финансијски инструменти могу да имају повезани ризик да губитак може да буде већи од износа вредности, ако та вредност постоји, по којој је финансијски инструмент признат у билансу стања. На пример, нагли пад тржишне цене робе може приморати ентитет да реализује губитке да би затворио форвард позицију за ту робу због захтева који проистичу из колатерала или маржи. У неким случајевима, потенцијални губитак може да буде довољно висок да баци значајну сумњу на способност ентитета да настави да послује у складу са начелом о сталности пословања. Ентитет може да изврши анализе осетљивости или анализе максималног потенцијалног ризика да би проценио будуће хипотетичке ефекте на финансијске инструменте који су подложни тржишним ризицима. Међутим, анализа максималног потенцијалног ризика не одражава у потпуности ризик који може да утиче на ентитет; анализе осетљивости и сценарија такође могу да буду подложни ограничењима.

18. Обим и сложеност активности у вези са финансијским инструментима и релевантни регулаторни захтеви утичу на разматрање ентитета да ли да формира формалну функцију управљања ризиком и како да та функција буде структурисана. У ентитетима који нису установили формалну функцију управљања ризиком, на пример у ентитетима који раде са мало финансијских инструмената или са финансијским инструментима мање сложености, извештавање о и надзор над активностима у вези са финансијским инструментима могу бити део одговорности рачуноводствене или финансијске функције, или општа одговорност руководства, и могу да укључују формалну комисију за ризик формирану од стране лица овлашћених за управљање.

Информациони системи ентитета

19. Главни циљ информационог система ентитета је да буде способан за тачно бележење и евидентирање свих трансакција, њихово измиривање, вредновање и генерисање информација које омогућавају управљање ризиком који се односи на финансијске инструменте и надзор контрола. Тешкоће се могу јавити у ентитетима које раде са великим бројем финансијских инструмената, нарочито ако постоји много система који су лоше повезани и имају мануелни систем уноса без адекватних контрола.

20. Одређени финансијски инструменти могу да захтевају велики број рачуноводствених уноса. Како се повећава ниво или сложеност активности у вези са финансијским инструментима, неопходно је да се повећа сложеност информационог система. Конкретна питања која могу да се појаве у вези са финансијским инструментима су:

(а) Информациони системи, нарочито за мање ентитете, немају могућност или нису адекватно конфигурисани да обрађују трансакције финансијских инструмената, нарочито када ентитет не поседује претходно искуство у раду са финансијским инструментима. То може да резултује повећањем броја мануелних трансакција које могу додатно да повећају ризик од грешке;

(б) Потенцијална разноликост система неопходна за обраду сложенијих трансакција, и потреба за редовно усаглашавање тих система, посебно када ти системи нису међусобно повезани или када на њима могу да се врше мануелне измене;

(ц) Могућност да се процена вредности и управљање ризиком за сложеније трансакције, ако са њима ради мали број лица, врше уз помоћ табела, а не у главном систему за обраду података, што значи да би физичка и логичка безбедност таквих табела лакше могла бити угрожена;

(д) Недостатак прегледа уноса о изузецима, екстерних потврда и брокерских квота, када су доступне, да би се потврдили уноси које генерише систем;

(е) Потешкоће у контролисању и процени кључних улазних информација у систем ради процене вредности финансијских инструмената, нарочито када тај систем одржава група трговаца из одсека за сарадњу са клијентима или трећа страна пружалац услуга и/или када трансакције о којима је реч нису рутинске или се ретко користе;

(ф) Нису процењени осмишљеност и калибрација сложених модела који се користе за почетну и периодичну обраду ових трансакција;

(г) Могућност да руководство није формирало библиотеку модела, са контролама приступа, измена и одржавања појединачних модела, у циљу одржавања јасног ревизијског трага од акредитованих верзија у циљу спречавања неовлашћеног приступа или измена ових модела;

(х) Несразмерне инвестиције које могу бити захтеване за системе контроле и управљања ризиком, када ентитет врши само ограничен број трансакција финансијских инструмената, и могућност погрешног тумачења излазних података од стране руководства ако оно није навикло да ради са оваквим врстама трансакција;

(и) Могући захтев за коришћење система треће стране, на пример од услужне организације, за евидентирање, обраду, рачуноводствено обухватање и адекватно управљање ризиком трансакција финансијских инструмената, и потреба за усаглашавањем и провером излазних података које је генерисала та услужна организација; и

(ј) Додатна разматрања у вези са безбедношћу и контролом релевантна за употребу електронске мреже када ентитет користи електронску трговину за трансакције финансијских инструмената.

21. Информациони системи релевантни за финансијско извештавање служе као важан извор информација за квантитативна обелодањивања у финансијским извештајима. Међутим, ентитети такође могу да развијају и одржавају нефинансијске системе који се користе за интерно извештавање и да генеришу информације које су укључене у квалитативна обелодањивања, на пример у вези са ризицима и анализом несигурности или осетљивости.

#### **Контролне активности ентитета**

22. Контролне активности над трансакцијама финансијским инструментима су осмишљене да спрече или детектују проблеме који отежавају ентитету да испуни своје циљеве. По својој природи, ти циљеви могу да се односе на пословање, финансијско извештавање или усклађеност. Контролне активности над финансијским инструментима су осмишљене у односу на сложеност и обим трансакција финансијских инструмената и у начелу укључују одговарајући процес одобравања, адекватну поделу овлашћења и друге политике и процедуре осмишљене у циљу обезбеђивања да се испуне контролни циљеви ентитета. Дијаграми тока процеса могу да буду од помоћу у идентификацији контрола ентитета као и недостајућих контрола ентитета. Овај IAPN се бави контролним активностима које се односе на потпуност, тачност, постојање, процењивање и презентацију и обелодањивање.

#### *Одобравање*

23. Одобравање може да утиче на тврдње у финансијским извештајима директно и индиректно. На пример, ако је трансакција извршена али не у складу са политикама ентитета, она ипак може да се тачно евидентира и рачуноводствено обухвати. Међутим, неодобрене трансакције могу значајно да повећају ризик за ентитет, повећавајући тако и ризик материјално значајног погрешног исказа пошто се трансакција врши ван система интерне контроле. Да би се ублажио тај ризик, ентитет обично утврђује јасну политику у вези са тим које трансакција могу да се врше и ко може да их врши, а поштовање те политике затим надзире одељење подршке. Надзор купопродајних активности појединаца, на пример, прегледом неуобичајено великих количина или значајних прихода или расхода, помаже руководству у обезбеђивању усклађености са политикама ентитета, укључујући и одобравање нових типова трансакција и процењивања да ли је почињена криминална радња.

24. Евиденција ентитета о иницирању послова има функцију јасне идентификације природе и сврхе појединачних трансакција и права и обавеза које проистичу из сваког уговора о финансијском инструменту, укључујући и могућност реализације уговора. Поред основних финансијских информација, као што је износ, комплетна и тачна евиденција у најмању руку треба да садржи:

(а) Идентитет трговца;

(б) Идентитет лица које је евидентирало трансакцију (ако се не ради о трговцу) када је трансакција иницирана (укључујући датум и време трансакције) и како је евидентирана у информационим системима ентитета;

(ц) Природу и сврху трансакције, укључујући и то да ли се планира хеџинг основне комерцијалне изложености;

#### *Подела овлашћења*

25. Подела овлашћења и именовање кадрова је важна контролна активност, нарочито када се ради о финансијским инструментима. Активности у вези са финансијским инструментима могу да се поделе на неколико функција, укључујући:

(а) Извршење трансакције (трговање). У ентитетима са великим бројем трансакција финансијских инструмената, то може да обавља и одсек за рад са клијентима;

(б) Иницирање плаћања у готовини и прихватање готовинских прилива (измирења);

(ц) Слање потврдних писама о трговини и усаглашавање разлика између евиденције ентитета и одговора других страна, ако постоје;

(д) Тачно евидентирање свих трансакција у рачуноводственој евиденцији;

(е) Надзор ограничења ризика. У ентитетима са великим бројем трансакција финансијских инструмената, то може да обавља функција управљања ризиком; и

(ф) Надзор позиција и процена вредности финансијских инструмената.

26. Велики број организација се опредељује за поделу овлашћење на лица која инвестирају у финансијске инструменте, лица која врше процену вредности финансијских инструмената, лица која врше измирења финансијских инструмената и лица која рачуноводствено обухватају/евидентирају финансијске инструменте.

27. Када је ентитет премали да би могао да изврши праву поделу овлашћења, улога руководства и лица овлашћених за управљање у надзору активности у вези са финансијским инструментима је од посебног значаја.

28. Карактеристика интерне контроле у неким ентитетима је функција независне верификације цена. Ово одељење је одговорно за засебну верификацију цена појединих финансијских инструмената и може да користи алтернативне изворе података, методологије и претпоставке. Функција независне верификације цена пружа објективан поглед на одређивање цена извршено у другом делу ентитета.

29. Одељење које не ради са клијентима је одговорно за формирање политике процењивања вредности и за примену те политике. Ентитети који више користе финансијске инструменте могу да врше дневне процене вредности свог портфеља финансијских инструмената и да испитују удео у добитку или губитку појединих процена вредности финансијских инструмената као тест разумности процена.

#### *Потпуност, тачност и постојање*

30. Редовно усаглашавање евиденције ентитета са евиденцијом екстерних банака и повереника омогућава ентитету да обезбеди да су трансакције правилно евидентирани. Адекватна подела овлашћења између лица које врше трансакције и оних који их усаглашавају је веома важна, као и ригорозан процес прегледа усаглашавања и ставки које се усаглашавају.

31. Такође могу да се установе контроле које захтевају од трговаца да утврде да ли сложени финансијски инструменти можда имају јединствена обележја, на пример уграђене деривате. У таквим околностима може да постоји одвојена функција која процењује вредност трансакција сложених финансијских инструмената на њиховом настанку (што може да буде познато као група за контролу производа), радећи заједно са групом за рачуноводствене политике да би се обезбедило да је трансакција тачно евидентирана. Иако мали ентитети можда немају групе за контролу производа, ентитет може имати процес који се односи на преглед уговора о сложеним финансијским инструментима у тренутку настајања како би се обезбедило да су адекватно рачуноводствено обухваћени у складу са применљивим оквиром финансијског извештавања.

#### **Надзор контрола**

32. Континуиране надзорне активности ентитета су осмишљене да детектују и исправе све недостатке у ефективности контрола над трансакцијама финансијским инструментима и у процени њихове вредности. Важно је да се успостави адекватан надзор и преглед активности у вези са финансијским инструментима унутар ентитета. То укључује:

(а) Треба да се врши преглед свих контрола, на пример, надзор статистичких података о пословању као што је број ставки које се усаглашавају или разлике између интерно и екстерно одређених цена;

(б) Потребне су строге контроле информационе технологије и надзор и валидације њихове примене; и

(ц) Потребно је да се обезбеди да информације које су резултат различитих процеса и система буду адекватно усаглашене. На пример, мала је корист од процеса процене вредности ако се добијени подаци правилно не усаглашавају са главном књигом.

33. У већим ентитетима, сложени компјутерски системи обично прате активности у вези са финансијским инструментима и осмишљени су тако да се измирења врше у року доспећа. Сложенији компјутерски системи могу да генеришу аутоматске уносе на рачуне за клиринг у циљу праћења токова готовине и имају успостављене контроле над обрадом података које за циљ имају да обезбеде да се активности у вези са финансијским инструментима исправно одражавају у евиденцији ентитета. Компјутерски системи могу да буду осмишљени тако да генеришу извештаје о изузецима којима се руководство обавештава о ситуацијама када финансијски инструменти нису коришћени у складу са ограничењима овлашћења или када извршене трансакције нису у границама које су одредиле одабране стране. Међутим, чак ни веома напредан компјутерски систем не може да обезбеди потпуност евиденције о трансакцијама финансијских инструмената. У



складу са тим, руководство често поставља додатне процедуре како би се повећала вероватноће да ће све трансакције бити евидентирание.

-----

*ISA 540, Ревизија рачуноводствених процена, укључујући рачуноводствену процену фер вредности и релевантна обелодањивања*

*ISA 315 (ревидиран), Идентификовање и процена ризика материјално погрешних исказа путем разумевања ентитета и његовог окружења*

*ISA 330, Ревизорски одговор на процењене ризике*

*ISA 500, Ревизијски доказ*

*У овим Напоменама, изрази „вредновање“ и „одмеравање“ се користе као синоними.*

*ISA 540, параграф 7(ц)*

*Међународни рачуноводствени стандард (IAS) 32, Финансијски инструменти: Презентација, параграф 11*

*Ентитет који улази у више трансакција финансијских инструмената са једном другом страном може да направи један главни аранжман за укупно поравнање са том страном. Такав споразум обезбеђује једно поравнање за све финансијске инструменте који су покривени споразумом у случају да дође до неиспуњења обавезе из било ког уговора.*

*Хартије од вредности подржане активом су финансијски инструменти подржани скупом делова имовине (познат као колатерал, као што су потраживања по основу кредитне картице или зајма за куповину возила) и на основу којих и изводи своју вредност и приход.*

*Сопствени кредитни ризик је износ промене фер вредности који није приписив променама тржишних услова.*

*ISA 200, параграф 15*

*ISA 300, Планирање ревизије финансијских извештаја, бави се одговорношћу ревизора за планирање ревизије финансијских извештаја.*

*ISA 540, параграф 8(а)*

*Када је стручност тог лица у области ревизије и рачуноводства, без обзира на то да ли је лице унутар или изван предузећа, то лице се сматра делом тима који ради на ангажовању и подлеже захтевима ISA 220, Контрола квалитета ревизије финансијских извештаја. Када је стручност тог лица у некој другој области осим рачуноводства и ревизије, то лице се сматра стручњаком ангажованим од стране ревизора, и примењују се одредбе ISA 620, Коришћење рада стручњака ангажованог од стране ревизора. ISA 620 објашњава да је прављење разлике између специјализованих области рачуноводства и ревизије и стручности у другој области, питање професионалног просуђивања, али истиче да разлика може постојати између стручности у методама рачуноводства за финансијске инструменте (рачуноводствена и ревизијска експертиза) и стручности у сложеним техникама процене за финансијске инструменте (стручност у другим областима осим рачуноводства и ревизије).*

*ISA 220, параграф 14*

*IESBA-ов Етички кодекс за професионалне рачуновође, параграфи 210.1 и 210.6*

*ISA 220, параграф 18(б), захтева од партнера у ангажовању да се увери да су чланови тима који ради на ангажовању обавили одговарајуће консултације током спровођења ангажовања, унутар тима који ради на ангажовању и између тима и осталих на одговарајућем нивоу унутар или ван фирме.*

*Рад који обављају функције као што су функција управљања ризиком, функција прегледа модела и контрола производа, такође могу бити релевантне.*

*ISA 540, параграф (ц)*

*ISA 540, параграф 2*

*Видети ISA 240, Одговорност ревизора за разматрање криминалних радњи у ревизији финансијских извештаја, за захтеве и смернице у вези са факторима ризика од криминалних радњи*

*ISA 330, параграф 18*

*ISA 315 (ревидиран), параграф 6(б), захтева од ревизора да примени аналитичке поступке као поступке процене ризика од материјално значајног погрешног исказа у циљу обезбеђивања основе за осмишљавање и имплементацију одговора на процењене ризике. ISA 520, Аналитички поступци,*

параграф 6, захтева од ревизора да примењује аналитичке поступке за формирање укупног закључка о финансијским извештајима. Аналитички поступци такође могу да се примењују у другим фазама ревизије.

Параграфи 11–12 и 22–23 стандарда ISA 330 садрже захтеве који се односе на ревизора када се врше поступци у међупериоду и објашњавају како се такви докази користе.

ISA 505, Екстерне потврде, се бави ревизоровом применом поступака екстерног потврђивања у циљу прибављања ревизијских доказа у складу са захтевима ISA 330 и ISA 500, Ревизијски докази. Погледати такође, Обавештење за особље које се бави ревизијском праксом, Нова практична питања у вези са применом екстерних потврда у ревизији финансијских извештаја, објављено у новембру 2009.

ISA 540, параграф 8(ц)

Када ревизор утврди да висока несигурност процене у вези са проценом вредности сложених финансијских инструмената доводи до значајног ризика, ISA 540 захтева од ревизора да врши суштинске поступке и процењује адекватност обелодањивања несигурности процене. Видети ISA 540, параграфи 11, 15 и 20.

ISA 540, параграф 15(а)–(б)

ISA 540, параграфи 12–14

Параграфи А63–А66 стандарда ISA 540 садрже примере неких фактора који могу да буду релевантни.

Неке услуге одређивања цена могу да пружају својим корисницима извештаје у којима су објашњене њихове контроле над подацима који се користе за одређивање цена, то јест, извештаје припремљене у складу са Међународним стандардом ангажовања на основу којих се пружа уверавање (ISAE) 3402, Извештај о уверавању у погледу контрола у услужној организацији. Руководство може да захтева, а ревизор може да размотри могућност прибављања таквог извештаја у циљу стицања разумевања о томе како се припремају подаци за одређивање цена и процењивања да ли су контроле у организацији која пружа услугу одређивања цене поуздане.

ISA 540, параграф 13(д) описује захтеве када ревизор одређује распон да би оценио процењену тачку коју је одредило руководство. Технике процене које су развиле треће стране и које користи ревизор могу у неким околностима да се сматрају радом стручњака ангажованог од стране ревизора и на њих се односе захтеви из ISA 620.

Видети, на пример, параграф 15 стандарда ISA 540, који садржи захтеве који се односе на ревизорове процене претпоставки руководства које се односе на значајне ризике.

Видети ISA 540, параграф А107.

ISA 540, параграф 13(ц)

ISA 540, параграф 13(д)

ISA 705, Модификације мишљења у извештају независног ревизора

Видети параграфе 4 и А2 стандарда ISA 200.

ISA 540, параграф 20, захтева од ревизора да врши додатне поступке у вези са обелодањивањима која се односе на рачуноводствене процене из којих проистичу значајни ризици да би проценио адекватност обелодањивања њихове несигурности процене у финансијским извештајима у контексту применљивог оквира финансијског извештавања.

ISA 260, Комуникација са лицима овлашћеним за управљање  
ISA 540, параграф 22. Параграф 4 стандарда ISA 580, Писане изјаве, наводи да писане изјаве руководства саме по себи не пружају довољно адекватних ревизијских доказа о било ком од питања којима се баве. Ако ревизор није у стању да прибави довољно адекватних ревизијских доказа, ово може да представља ограничење делокруга ревизије које може да има последице по извештај ревизор (видети ISA 705, Модификације мишљења у извештају независног ревизора).  
ISA 580, параграф 13.

Параграф А80 стандарда ISA 540 садржи примере поступака који могу бити прикладни у датим околностима.

ISA 265, Саопштавање недостатака у интерној контроли лицима овлашћеним за управљање и руководству, садржи захтеве и пружа смернице о саопштавању недостатака у интерној контроли лицима овлашћеним за управљање. Овај стандард објашњава да недостаци у интерној контроли

могу да се идентификују током ревизорових поступака за процену ризика у складу са ISA 315 (ревидиран) или током било које друге фазе ревизије.

На пример, ISA 250, Разматрање примене закона и прописа у обављању ревизије финансијских извештаја, захтева од ревизора да одреди да ли постоји обавеза да се о сумњи или идентификованој неусклађености са законима и и регулативом обавесте стране ван ентитета. Поред тога, захтеви у вези са ревизоровом комуникацијом са вршиоцима надзора у банкама и осталима могу да буду прописаним законом, посебним захтевима који се односе на надзор или формалним споразумом или протоколом.

ISA 402, Ревизијска разматрања у вези са ентитетом који користи услужну организацију  
**МЕЂУНАРОДНИ СТАНДАРД РЕВИЗИЈЕ 250**

(ревидиран)

**РАЗМАТРАЊЕ ПРИМЕНЕ ЗАКОНА И ПРОПИСА  
У ОБАВЉАЊУ РЕВИЗИЈЕ ФИНАНСИЈСКИХ ИЗВЕШТАЈА**

(Стандард важи за ревизије финансијских извештаја за периоде који почињу 15. децембра 2009/17. године, или касније)

**САДРЖАЈ**

(ОЗНАЧЕНЕ ИЗМЕНЕ У ОДНОСУ НА ПОСТОЈЕЋИ  
СТАНДАРД)

Параграф

**Увод**

Делокруг овог ISA 1

Утицај закона и прописа 2

Одговорност за усклађеност са законима и прописима 3–89

Датум ступања на снагу 910

**Циљеви** 1011

**Дефиниција** 1112

**Захтеви**

Ревизорово разматрање усклађености са законом и прописима 123–178

Ревизијски поступци  
када се открије или сумња на постојање неусклађености 198–221

Извештавање о ученој или могућој неусклађености 232–298

Документација 2930

**Примена и остала објашњења**

Одговорност за усклађеност са законима и прописима А1–А86

Дефиниција А9–10А

Ревизорово разматрање усклађености са законом и прописима А117–А1612

Ревизијски поступци када се открије или сумња на постојање неусклађености А173–А2518

Извештавање о идентификованој или могућој неусклађености А2619–А3420

**Документациј** А2135–А36

Међународни стандард ревизије (ISA) 250 (ревидиран), *Разматрање примене закона и прописа у обављању ревизије финансијских извештаја* треба тумачити у контексту ISA 200, *Општи циљеви независног ревизора и спровођење ревизије у складу са Међународним стандардима ревизије*. ISA 250 (ревидиран) је одобрен од стране Одбора за надзор јавног интереса (PIOB) који је закључио да су у процесу развоја стандарда спроведене све неопходне активности и да је адекватна пажња посвећена јавном интересу.

**Увод**

**Делокруг овог ISA**

1. Овај међународни стандард ревизије (ISA) се бави одговорношћу ревизора у погледу разматрања примене закона и прописа у току обављања ревизије финансијских извештаја. Овај ISA се не примењује на друга ангажовања на основу којих се пружа уверавање, у којима је

ревизор ангажован да тестира и посебно извести о усклађености са специфичним законима или прописима.

#### **Утицај закона и прописа**

2. Утицај различитих закона и прописа на финансијске извештаје знатно варира. Закони и прописи којима подлеже ентитет чине правни и законски оквир. Одредбе неких закона и прописа имају директни ефекат на финансијске извештаје будући да одређују износе о којима се извештава и обелодањивања у финансијским извештајима. Остали закони или прописи захтевају усклађивања или садрже одредбе у вези са пословањем ентитета, али не утичу директно на финансијске извештаје ентитета. Пословање неких ентитета је стриктно регулисано (на пример, пословање банака и хемијске индустрије). Други ентитети подлежу многим законима и прописима који се генерално односе на пословне аспекте обављања делатности (као што су прописи који се односе на заштиту на раду, здравље и равноправност приликом запошљавања). Непоштовање закона и прописа може за последицу имати казне, судске спорове или друге последице које могу имати материјално значајан ефекат на финансијске извештаје.

#### **Одговорност за усклађеност са законима и прописима (видети параграфе А1–А68)**

3. Руководство, уз надзор лица овлашћених за управљање, је одговорно да обезбеди да пословање ентитета буде у складу са одредбама закона и прописа, укључујући и одредбе закона и прописа које одређују износе и обелодањивања у финансијским извештајима.

#### *Одговорност ревизора*

4. Захтеви овог ISA су осмишљени као помоћ ревизору у идентификовању материјално погрешних исказа у финансијским извештајима насталих услед неусклађености са законима и прописима. Међутим, ревизор није одговоран за спречавање неусклађености и не може се од њега очекивати да уочи неусклађеност у погледу свих закона и прописа.

5. Ревизор је одговоран за прибављање уверавања у разумној мери да финансијски извештаји, узети у целини, не садрже материјално погрешне исказе, било да је узрок услед криминална радња или грешкеа. Приликом спровођења ревизије финансијских извештаја, ревизор узима у обзир применљиви правни и законски оквир. Услед инхерентних ограничења ревизије, постоји неизбежан ризик да неки материјално погрешни искази у финансијским извештајима можда неће бити примећени, иако је ревизија правилно планирана и спроведена у складу са Међународним стандардима ревизије. У смислу закона и прописа, потенцијални ефекти инхерентних ограничења способности ревизора да открије материјално погрешне исказе су већи због следећих фактора:

- Постоји много закона и прописа, који се углавном односе на пословне аспекте ентитета и који уобичајено не утичу на финансијске извештаје и нису обухваћени информационим системом који је релевантан за финансијско извештавање ентитета.

- Неусклађеност са законима и прописима може подразумевати понашање којим се прикрива неусклађеност, као што су тајни договори, фалсификати, намерни пропусти да се евидентирају пословни догађаји, заобилажење контрола од стране вишег руководства и намерно давање погрешних изјава ревизору.

- Да ли неки поступак представља непоступање у складу са законом и прописима представља питање о коме коначну одлуку донеси суд или неко друго одговарајуће судско тело.

- Генерално, што случајеви непоштовања закона и прописа имају мање утицаја на догађаје и трансакције које се обично одражавају на финансијске извештаје, то је мање вероватно да ће такве случајеве ревизор открити или да ће препознати постојање неусклађености.

6. Овај ISA разликује одговорности ревизора у погледу усклађености са две различите категорије закона и прописа, односно у погледу (видети параграфе А6, А12-А13):

(а) Одредби закона и прописа за које је опште прихваћено да имају директан ефекат на утврђивање материјално значајних износа и обелодањивања у финансијским извештајима, као што су закони и прописи у вези са пензијама и порезима (видети параграф 1314) (видети параграф А12); и

(б) Других закона и прописа који немају директан ефекат на утврђивање материјално значајних износа и обелодањивања у финансијским извештајима, али усклађеност са њиховим одредбама може бити од суштинског значаја за оперативне аспекте пословања, способност ентитета да настави пословање, или избегне материјално значајне казне (на пример, поштовање услова у вези лиценци, законских услова о солвентности, или поштовање закона о заштити животне средине); неусклађеност са овим законима и прописима може стога имати материјално значајне ефекте на финансијске извештаје (видети параграф 1415) (видети параграф А13).

7. У овом ISA, различити захтеви су наведени за сваку од наведених категорија закона и прописа. За категорију која се дефинише у параграфу 6(а), обавеза ревизора је да прикупи довољно адекватних доказа у вези са усклађеношћу са одредбама тих закона и прописа. За категорију која се дефинише у параграфу 6(б), одговорност ревизора је ограничена на спровођење одређених ревизијских поступака које ће омогућити идентификовање неусклађености са тим законима и прописима која може имати материјално значајан ефекат на финансијске извештаје.

8. Овај ISA захтева да ревизор води рачуна о чињеници да други ревизијски поступци, које примењује ради формирања мишљења о финансијским извештајима, могу указати на постојање или могуће постојање случајева неусклађености са законима и прописима. Одржавање става професионалног скептицизма током ревизије, као што захтева ISA 200, је узимајући у обзир обим закона и прописа који утичу на ентитет веома важно у овом контексту.

9. Ревизор може имати додатне одговорности на основу закона, регулативе или релевантних етичких захтева у погледу неусклађености ентитета са законима и регулативом, који могу да се разликују од овог стандарда или да превазилазе његове оквире, као што су: (видети параграф А8)

(а) Одговор на уочену или могућу неусклађеност са законима или регулативом, укључујући и захтеве које се односе на специфичну комуникацију са руководством и лицима овлашћеним за управљање, процењивање адекватности њиховог одговора на неусклађености и утврђивање да ли је потребна даља акција;

(б) Обавештавање других ревизора о уоченој или могућој неусклађености са законима или регулативом (на пример, кад се врши ревизија финансијских извештаја групе); и

(ц) Захтеви који се односе на документацију у вези са уоченом или могућом неусклађености са законима или регулативом.

Усклађивање са свим додатним одговорностима може да пружи додатне информације које су релевантне за рад ревизора у складу са осталим ISA (на пример, у вези са интегритетом руководства или, по потреби, лица овлашћених за управљање).

#### **Датум ступања на снагу**

910. Овај ISA важи за ревизије финансијских извештаја за периоде који почињу 15. децембра 2009/2017. године или касније.

#### **Циљеви**

110. Циљеви ревизора су да:

(а) прибави довољно адекватних ревизијских доказа о усклађености са одредбама оних закона и прописа за које се генерално сматра да директно утичу на утврђивање материјално значајних износа и обелодањивања у финансијским извештајима.

(б) спроведе специфичне ревизијске поступке који помажу при идентификовању случајева неусклађености са оним законима и прописима а који могу имати материјално значајне последице на финансијске извештаје; и

(ц) адекватно одговори на, током ревизије идентификоване или могуће случајеве неусклађености са законима и прописима.

#### **Дефиниција**

121. За потребе овог ISA, доле наведени појмови имају следеће значење:

Неусклађеност – намеран или ненамеран пропуст или изостанак радње ентитета, почињен од стране ентитета, лица овлашћених за управљање, руководства или других појединаца који раде за ентитет или по налозима ентитета, супротно важећим законима или регулативи. Такве активности укључују трансакције које врши ентитет или се врше у његово име од стране лица овлашћених за управљање, руководства или запослених. Неусклађеност не укључује недолично понашање појединаца (које није везано за пословање ентитета) овлашћених за управљање, руководства или запослених. (видети параграфе А9–А10)

#### **Захтеви**

##### **Ревизорово разматрање усклађености са законом и прописима**

132. У оквиру разумевања ентитета и његовог окружења, у складу са ISA 315, ревизор треба да стекне опште разумевање:

(а) правног и законског оквира применљивог на ентитет и привредну грану или сектор у којима ентитет послује; и

(б) усклађености ентитета са тим оквиром. (видети параграф А711)

143. Ревизор треба да прибави довољно адекватних ревизијских доказа о усклађености ентитета са одредбама закона и прописа за које ревизор генерално сматра да директно утичу на одређивање материјално значајних износа и обелодањивања у финансијским извештајима. (видети параграф А128)

154. Ревизор треба да спроведе поступке који помажу при идентификовању случајева неусклађености са другим законима и прописима, који могу имати материјално значајан ефекат на финансијске извештаје, као што су: (видети параграфе А139–А140)

- испитивање руководства и, где је то применљиво, лица овлашћених за управљање, о усклађености ентитета са законима и прописима; и
- преглед релевантне преписке с телима надлежним за давање релевантних лиценци или са регулаторним телима.

165. Током ревизије, ревизор треба да води рачуна о чињеници да остали спроведени ревизијски поступци могу указати на случајеве постојеће или могуће неусклађености са законима и прописима. (видети параграф А151)

176. Ревизор треба да од руководства и, где је то применљиво, лица овлашћених за управљање, прибави писану изјаву да је ревизору обелоданило све постојеће или могуће неусклађености са законима и прописима чије ефекте треба размотрити приликом састављања финансијских извештаја. (видети параграф А126)

187. У одсуству постојећих или могућих случајева неусклађености, ревизор није у обавези да спроведе ревизијске поступке у погледу усклађености са законима и прописима, осим оних које су наведени у параграфима 132–176.

#### **Ревизијски поступци када се открије или сумња на постојање неусклађености**

198. Уколико ревизор добије информације о постојећој или могућој неусклађености са законима или прописима, ревизор треба да: (видети параграфе А173–А18)

(а) стекне разумевање о природи такве радње и околностима под којима је та радња извршена, и

(б) прибави додатне информације потребне за процену могућих ефеката на финансијске извештаје. (видети параграф А194)

1920. Уколико ревизор сумња да постоји неусклађеност, ревизор треба да, уколико то није забрањено законом или регулативом, о томе разговара са одговарајућим нивоом руководства и, где је то применљиво, лицима овлашћеним за управљање. Уколико руководство и, где је то применљиво, лица овлашћена за управљање не пруже довољно информација које доказују да је ентитет усклађен са одредбама закона и прописа и, по оцени ревизора, ефекат могуће неусклађености може материјално значајно утицати на финансијске извештаје, ревизор може размотрити могућност да затражи правни савет. (видети параграфе А2015–А2216)

210. Када није у могућности да прибави одговарајуће информације у вези са сумњом о неусклађености са законима и прописима, ревизор треба да размотри утицај недостатка довољно адекватног ревизијског доказа на мишљење ревизора.

221. Ревизор треба да размотри импликације уочене или могуће неусклађености са законима и прописима у односу на друге аспекте ревизије, укључујући ревизорову процену ризика и поузданост писаних изјава, и предузме неопходне активности. (видети параграфе А2317–А2518)

#### **Комуникација и извештавање о уоченој или могућој неусклађености**

*Извештавање Комуникација са лицима задуженимх за управљање о уоченој или могућој неусклађености*

232. Осим уколико сва лица овлашћена за управљање нису укључена у руковођење ентитетом, и на тај начин свесна питања која се тичу идентификоване или могуће неусклађености која је ревизор већ саопштио, ревизор треба да, осим ако му то није забрањено законом или регулативом, саопшти лицима овлашћеним за управљање информације у вези са неусклађеношћу са законима и прописима, које је открио током ревизије, осим у случајевима када је јасно да су случајеви безначајни.

234. Ако је ревизор на основу свог просуђивања уверен да је неусклађеност са законима и прописима, која се објашњава у параграфу 232 намерна и материјално значајна, ревизор треба да обавести лица овлашћена за управљање о овим налазима, што је пре могуће.

254. Ако ревизор посумња да су чланови руководства или лица овлашћена за управљање, умешани у случајеве неусклађености, ревизор треба да о томе обавести следећи виши ниво руководства ентитета, ако такав виши ниво постоји, као што је, на пример Комитет за ревизију или

надзорни одбор. Где не постоји виши ниво руководства, или ако ревизор верује да на основу његовог извештаја неће бити предузете мере, или ако није сигуран коме треба да поднесе извештај, треба да потражи правни савет.

Извештавање о неусклађености Потенцијалне импликације уочених или могућих неусклађености по извештај ревизора у ревизорском извештају о финансијским извештајима (видети параграфе А26–А27)

265. Ако ревизор закључи да уочена или могућа неусклађеност има материјално значајан утицај на финансијске извештаје и ако тај утицај није на одговарајући начин исказан у финансијским извештајима, ревизор треба да, у складу са ISA 705 (ревидиран), изрази мишљење с резервом или негативно мишљење о финансијским извештајима.

276. Ако је од стране руководства или лица овлашћених за управљање ревизор спречен да прибави довољно адекватних доказа, на основу којих би могао да процени да ли постоји, или је вероватно да ће доћи до неусклађености, која може да има материјално значајан утицај на финансијске извештаје, ревизор треба да изрази мишљење са резервом или уздржавајуће мишљење о финансијским извештајима, по основу ограничења делокруга ревизије у складу са ISA 705 (ревидиран).

287. Ако ревизор није у могућности да утврди да ли постоји неусклађеност, услед ограничења по основу постојећих околности, а не услед ограничења наметнутих од стране руководства или лица овлашћених за управљање, ревизор треба да размотри утицај на извештај ревизора у складу са ISA 705 (ревидиран).

Извештавање о уоченој или могућој неусклађености према регулаторним телима и органима власти према одговарајућем телу ван ентитета

298. Уколико је ревизор идентификовао или сумња да постоји неусклађеност са законима и прописима, ревизор треба да утврди да ли закон, регулатива или релевантни етички захтеви: има обавезу да о идентификованој или могућој неусклађености извести екстерне стране. (видети параграфе А2819–А3420)

(а) Захтевају од ревизора да поднесе извештај одговарајућем овлашћеном телу ван ентитета.

(б) Успостављају одговорности под којима извештавање одговарајућим овлашћеним телима ван ентитета може бити примерено датим околностима.

#### **Документација**

2930. Ревизор треба да у ревизијску документацију укључи идентификовану или могућу неусклађеност са законима и прописима и: резултате разговора са руководством и, где је то применљиво, лицима овлашћеним за управљање и другим странама ван ентитета. (видети параграфе А3521–А36)

(а) Спроведене ревизијске поступке, значајна професионална просуђивања и закључке донете на основу њих.

(б) Расправе о значајним питањима која се односе на неусклађеност, са руководством, лицима овлашћеним за управљање и осталима, укључујући и то, у складу са потребама, како су лица овлашћена за управљање реаговала на изнето питање.

\* \* \*

#### **Примена и остала објашњења**

##### **Одговорност за усклађеност са законима и прописима** (видети параграфе 3–89)

А1. Руководство, уз надзор лица овлашћених за управљање, је одговорно да обезбеди да је пословање ентитета у складу са одредбама закона и прописа. Закони и прописи могу утицати на различите начине на финансијске извештаје ентитета: на пример, директно могу утицати на специфична обелодањивања у финансијским извештајима која се захтевају од ентитета, или могу прописивати применљиви оквир финансијског извештавања. Такође могу установљавати одређена законска права и обавезе ентитета, од којих се нека одражавају у финансијским извештајима. Такође, закони и прописи могу предвиђати санкције у случају неусклађености.

А2. Ентитет може применити Следеће политике и поступке, као помоћ у спречавању и откривања случајева неусклађености са законима и прописима:

- Праћење законских захтева и обезбеђење да су пословни поступци осмишљени тако да те захтеве испуњавају.

- Успостављање и одржавање одговарајућег система интерне контроле.

- Израда, промовисање и поштовање Кодекса понашања.

- Обезбеђење одговарајуће обуке запослених и разумевања Кодекса понашања.
- Праћење поштовања Кодекса понашања и спровођења одговарајућих дисциплинских мера против запослених који га се не придржавају.
- Ангажовање правних саветника на праћењу законских обавеза.
- Вођење регистра значајних закона, који су релевантни за ентитет и делатност којом се бави и праћење евиденције о жалбама.

Код већих ентитета, ове политике и поступци могу бити допуњени навођењем одговарајућих одговорности које има:

- Функција интерне ревизије.
- Одбор за ревизију.
- Функција усклађености.

#### *Одговорности ревизора*

A3. Неусклађеност ентитета са законима и прописима може за последицу имати материјално погрешне исказе у финансијским извештајима. Откривање неусклађености, без обзира на материјалност, може утицати на друге аспекте ревизије укључујући, на пример, ревизорова разматрања у погледу интегритета руководства, лица овлашћених за управљање или запослених.

A4. Да ли нека радња има за последицу неусклађеност са законима и прописима је правно питање које одређује суд или неки други одговарајући судски орган, и обично је изван ревизорове професионалне компетенције. Међутим, ревизорова обука, искуство и разумевање пословања ентитета и његове делатности може обезбедити основу за препознавање да одређене радње које је ревизор запазио, узрокују неусклађеност са законима и прописима.

A5. У складу са специфичним, законом прописаним захтевима, од ревизора се може захтевати, да у склопу ревизије финансијских извештаја, посебно извештава о усклађености ентитета са одређеним одредбама закона или прописа. У ISA 700 (ревидиран) или ISA 800 (ревидиран) се разматра како се путем ревизорског извештаја испуњавају ове одговорности. Штавише, у случајевима где постоје законом прописани захтеви, може бити неопходно да план ревизије укључује и одговарајуће тестове усклађености са овим одредбама закона и прописа.

Категорије закона и регулативе (видети параграф 6)

A6. Природа и околности ентитета могу да утичу на то да ли су релевантни закони и регулатива у оквиру категорија закона и регулативе који су описани у параграфима 6 (а) или 6 (б). Примери закона и регулативе који могу бити укључени у категорије описане у параграфу 6 укључују оне који се баве следећим питањима:

- Криминалне радње, корупција и мито.
- Прање новца, финансирање тероризма и приходи од криминала.
- Тржишта и трговање хартијама од вредности.
- Банкарски и други финансијски производи и услуге.
- Заштита података.
- Пореске и пензијске обавезе и плаћања.
- Заштита животне средине.
- Јавно здравље и безбедност.

Разматрања која су специфична за ентитете у јавном сектору

A67. У јавном сектору могу постојати додатне ревизијске одговорности у вези са разматрањем закона и прописа, који могу бити у вези са ревизијом финансијских извештаја или се односити на друге аспекте пословања ентитета.

Додатне одговорности на основу закона, регулативе или релевантних етичких захтева (видети параграф 9)

A8. Закони, регулатива или релевантни етички захтеви могу захтевати од ревизора да изврши додатне поступке и предузме даље кораке. На пример, *Етички кодекс за професионалне рачуновође* издат од стране Међународног одбора за етичке стандарде за рачуновође (IESBA кодекс) захтева од ревизора да предузме кораке у циљу одговора на уочене или могуће



неусклађености са законима и регулативом, и да утврди да ли су потребни даљи кораци. Такви кораци могу укључивати саопштавање информација о уоченој или могућој неусклађености са законом и регулативом другим ревизорима у оквиру групе, укључујући и партнера у ангажовању на ревизији групе, ревизора компоненте или друге ревизоре који обављају послове на елементима групе у сврхе различите од ревизије финансијских извештаја групе.

**Дефиниције** (видети параграф 12)

A9. У примере неусклађености са законима и регулативом улазе трансакције које врши ентитет или се врше у његово име или за његов рачун, од стране лица овлашћених за управљање, руководства или појединаца који раде за ентитет или по његовим налозима.

A10. Неусклађеност такође укључује недолично понашање појединаца које је везано за пословање ентитета, на пример, у околностима када је појединац који је на кључној руководећој позицији, у личном својству, примио мито од добављача ентитета и заузврат обезбеђује да добављач буде ангажован за пружање услуга или уговора ентитету.

**Ревизорово разматрање усклађености са законом и прописима**

*Стицање разумевања правног и законског оквира* (видети параграф 132)

A117. Ради стицања општег разумевања правног и законског оквира, и на који начин се ентитет усклађује са тим оквиром, ревизор може на пример да:

- користи постојећа сазнања о делатности, правним и другим екстерним факторима,
- стекне ажурно и додатно разумевање закона и прописа који директно одређују материјално значајне износе и обелодањивања у финансијским извештајима,
- испитује руководство ентитета о законима и прописима за које се очекује да би могли имати фундаменталне ефекте на пословање,
- испитује руководство о политикама и поступцима ентитета усмерених на испуњење захтева усклађености са законима и прописима, и
- испитује руководство о усвојеним политикама и поступцима за идентификовање, процењивање и рачуноводствено обухватање судских спорова и тужби и процене по овом основу.

Закони и прописи за које се генерално сматра да утичу на одређивање материјално значајних износа и обелодањивања у финансијским извештајима (видети параграф 136, 14)

A812. Одређени закони и прописи су чврсто успостављени, познати ентитету и у оквиру привредне гране и делатности ентитета, и релевантни за финансијске извештаје ентитета (као што је описано у параграфу 6(а)). На пример, ови закони и прописи се могу односити на:

- Форму и садржину финансијских извештаја
- Специфичне захтеве финансијског извештавања за одређене делатности
- Рачуноводствено обухватање трансакција по основу уговора с државним органима, или
- Обрачун или признавање расхода у вези с порезом на добит или трошковима у вези са пензијама.

Неке одредбе тих закона и других прописа могу бити директно релевантне за специфичне тврдње у финансијским извештајима (на пример, одредбе које се тичу пореза на добит), док друге могу бити директно у вези са финансијским извештајима у целини (на пример, прописани извештаји који чине комплетан сет финансијских извештаја). Циљ захтева из параграфа 1314 је да ревизор прикупи довољно адекватних ревизијских доказа у вези усклађености одређивања износа и обелодањивања у финансијским извештајима са релевантним одредбама закона и прописа.

Непридржавање закона и других прописа може изазвати финансијске последице на ентитет као што су казне, спорови и друго, а ти трошкови се морају покрити у финансијским извештајима, али не сматра се да имају директан ефекат на финансијске извештаје као што је описано у параграфу 6(а).

Поступци за идентификовање примера неусклађености – други закони и прописи (видети параграф 146, 15)

A139. Ревизор би нарочито требало да има у виду да одређени закони и други прописи могу имати фундаменталан ефекат на пословање ентитета (као што је описано у параграфу 6(б)). То јест, неусклађеност са законима и прописима може имати за последицу прекид пословања ентитета или довођења у питање начела сталности пословања ентитета. На пример, неиспуњење захтева поседовања лиценце или другог овлашћења за обављање посла може имати такве последице (на пример, у случају банке неиспуњење захтева у погледу капитала или пласмана). Постоје многи закони и прописи, који се углавном односе на аспекте пословања ентитета и који типично немају

материјално значајне ефекте на финансијске извештаје и нису обухваћени информационом системом који је релевантан за финансијско извештавање ентитета.

A140. Будући да ефекти других закона и прописа на финансијско извештавање, могу бити различите у зависности од делатности ентитета, ревизијски поступци који су описани у параграфу 1415 су усмерени на помоћ ревизору у откривању случајеве неусклађености са законима и прописима који могу имати материјално значајан ефекат на финансијске извештаје.

Неусклађеност коју је ревизор уочио током спровођења других ревизијских поступака (видети параграф 1516)

A151. Ревизијски поступци које се спроводе за сврхе формирања мишљења о финансијским извештајима могу ревизору указати на случајеве постојеће или могуће неусклађености са законима и прописима. На пример, такви ревизијски поступци могу укључивати:

- Читање записника;
- Испитивање руководства ентитета и његових правних саветника о судским споровима, захтевима за накнаду и проценама по том основу; и
- Обављање поступака детаљног суштинског испитивања класа трансакција, салда рачуна и обелодањивања.

Писане изјаве (видети параграф 1617)

A162. Будући да утицај различитих закона и прописа на финансијске извештаје може значајно варирати, писане изјаве пружају неопходне ревизијске доказе о сазнању руководства о идентификованим и могућим случајевима неусклађености са законима и прописима, који могу имати материјално значајан утицај на финансијске изјаве. Међутим, писане изјаве саме по себи не пружају довољно адекватних ревизијских доказа, и услед тога, не утичу на природу и обим других ревизијских доказа које треба да прибави ревизор.

#### **Ревизијски поступци када се открије или сумња на постојање неусклађености**

*Индикатори неусклађености са законима и прописима (видети параграф 1819)*

A17. Ревизор може да постане свестан информација у вези са постојањем неусклађености са законима и регулативом на начин који није резултат спровођења поступака из параграфа 13–17 (на пример, када узбуњивач обавести ревизора о неусклађености).

A183. Уколико ревизор уочи постојање или добије информације о постојању наведених фактора, то може Следећа питања могу указивати на неусклађеност са законима и прописима:

- Истраге које воде државни органи или плаћање новчаних казни и пенала.
- Плаћање неспецификованих услуга или давање зајмова консултантима, повезаним странама, запосленима и запосленима у државним управама и органима.
- Провизије по основу продаје или накнаде за посредовање, које изгледају прекомерне у односу на уобичајене провизије и накнаде по овом основу које је ентитет до сада плаћао или су уобичајене у оквиру привредне делатности или за врсту примљене услуге.
- Набавке се врше по ценама које су знатно изнад или испод тржишних цена.
- Неуобичајена готовинска плаћања, набавке уз коришћење чекова који гласе на доносиоца или пренос средстава на шифроване банковне рачуне.
- Неуобичајене трансакције са компанијама које су регистроване у земљама са значајним пореским олакшицама.
- Плаћања за робу и услуге према земљама које нису земље порекла роба или услуга.
- Плаћања без потпуне документације прописане за девизне трансакције.
- Постојање информационог система који не успева, било због мањкавости у структури или грешака, да обезбеди одговарајући ревизијски траг или довољан доказ.
- Постојање неодобрених трансакција или неправилно евидентирање одобрених трансакција.
- Коментари из медија.

Питања релевантна за процену ревизора (видети параграф 1819(6))

A194. Приликом процењивања могућих ефеката на финансијске извештаје, ревизор разматра:

- потенцијалне финансијске последице уочене или могуће неусклађености са законима или прописима, на финансијске извештаје, укључујући на пример казне, пенале, штете, претње одузимања имовине, присилан прекид пословања и спорове,

- да ли потенцијалне финансијске последице захтевају обелодањивање,

- да ли су потенцијалне финансијске последице у тој мери озбиљне да се због њих доводи у питање истинитост и објективност презентације у финансијским извештајима, или на други начин резултирају тиме да финансијски извештаји наводе на погрешне закључке.

Ревизијски поступци и саопштавање информација уоченој или могућој неусклађености руководству и лицима овлашћеним за управљање (видети параграф 1920)

A2015. Ревизор може разговарати о својим налазима Од ревизора се захтева да разговара о могућој неусклађености са одговарајућим нивоом руководства и, по потреби, са лицима овлашћеним за управљање, где јер ће они можда бити у могућности да пруже додатне ревизијске доказе. На пример, ревизор може потврдити да руководство и, по потреби, лица овлашћена за управљање имају исто разумевање чињеница и околности које су релевантне за трансакције или догађаје које резултирају могућом сумњом у постојање неусклађености са законима и прописима.

A21. Међутим, у неким правним системима, законом или регулативом ревизору може бити ограничена комуникација о појединим питањима са руководством и лицима овлашћеним за управљање. Законом или регулативом може бити експлицитно забрањена комуникација, или друга активност, која може да угрози истрагу од стране овлашћеног органа у вези са идентификованим или могућим незаконитим поступком, укључујући и упозоравање ентитета, на пример, када се од ревизора захтева да пријави уочену или могућу неусклађеност одговарајућем надлежном органу у складу законом о спречавању прања новца. У таквим околностима, питања која разматра ревизор могу бити комплекса и ревизор може сматрати да је неопходно тражење правног савета.

A2216. Уколико руководство или, где је то применљиво, лица овлашћена за управљање не обезбеде довољно информација ревизору, које доказују усклађеност ентитета са законима и прописима, ревизор се може одлучити да консултује правног саветника запосленог у ентитету или затражи екстерну правну помоћ у вези са применом закона и прописа у одређеним околностима, могућности постојања криминалне радње, и могућих ефеката на финансијске извештаје. Уколико се сматра да консултација са правним саветником запосленим у ентитету није прикладна или уколико ревизор није задовољан мишљењем правног саветника, ревизор може сматрати неопходним да консултује свог правног саветника, на поверљивој основи, остале запослене у компанији или компанији која је део мреже, професионално тело или правног саветника ревизора, у вези постојања кршења закона и прописа, могућности постојања криминалне радње, могућим правним последицама и које следеће кораке, уколико су неопходни, ревизор треба да предузме.

Процена импликација услед идентификоване или могуће неусклађености (видети параграф 2122)

A2317. У складу са параграфом 2122, ревизор треба да размотри импликације идентификоване или могуће неусклађености са законима и прописима у односу на друге аспекте ревизије, укључујући ревизорову процену ризика и поузданост изјава руководства. Импликације конкретних случајева уочене или могуће неусклађености са законима и прописима које је ревизор идентификовао, зависе од односа између дела извршења и покушаја прикривања, ако је таквих покушаја било, од специфичних контролних поступака, као и од нивоа руководства или запослених појединаца који раде за ентитет или по налогу ентитета који сује умешани, с посебним освртом на импликације које произилазе услед умешаности највишег руководства ентитета. Као што је назначено у параграфу 9, усклађеност ревизора са законима, регулативом или релевантним етичким захтевима може да пружи додатне информације које су релевантне са одговорностима ревизора у складу са параграфом 22.

A24. Примери околности које могу бити разлог да ревизор изврши процену импликације уочене или могуће неусклађености за поузданост писаних изјава руководства и, по потреби, лица овлашћених за управљање укључују следеће:

- Ревизор сумња или има доказе о учешћу или планираном учешћу руководства и, по потреби, лица овлашћених за управљање, у уоченој или могућој неусклађености.

- Ревизор је свестан да руководство и, по потреби, лица овлашћена за управљање имају сазнања о таквој неусклађености и, супротно законским или регулаторним захтевима, нису пријавили, или одобрили пријављивање питања одговарајућим овлашћеним органима у разумном временском периоду.

A1825. У одређеним околностима изузетним случајевима, ревизор може размотрити повлачење из ангажовања, у случајевима где је то могуће у складу са дозвољеноприменљивим законом или прописима, на пример када руководство или лица овлашћена за управљање не предузму корективне мере које ревизор сматра неопходним у датим околностима, или када идентификована или могућа неусклађеност намеће постављање питања у вези са интегритетом руководства или лица овлашћених за управљање чак и када неусклађеност са законима и прописима нема материјално значајан утицај на финансијске извештаје. При доношењу одлуке о повлачењу Ревизор може да сматра за сходно да обично тражи прибави правни савет да би донео одлуку да ли је прикладно да се повуче из ангажовања. Уколико повлачење из ангажовања није могуће, ревизор може размотрити алтернативне поступке, укључујући и опис неусклађености у ревизорском извештају у оквиру пасуса у вези са осталим питањима. Када ревизор донесе одлуку да би било прикладно да се повуче из ангажовања, то не би била замена за испуњавање осталих обавеза прописаних законом, регулативом или релевантним етичким захтевима у погледу одговора на уочене или могуће неусклађености. Осим тога, параграф А8а стандарда ISA 220 указује на то да неки етички захтеви могу да захтевају од претходног ревизора да на захтев предложеног ревизора, достави информације о неусклађености са законима и регулативом новом ревизору.

Комуникација и **Извештавање о идентификованој или могућој неусклађености**  
Потенцијалне импликације уочених или могућих неусклађености по извештај ревизора  
(видети параграфе 26–27)

A26. Идентификована или могућа неусклађеност са законима и регулативом се саопштава у извештају ревизора када ревизор модификује своје мишљење у складу са параграфима 26–28. У одређеним другим околностима, ревизор може да назначи постојање или сумњу у постојање неусклађености у извештају ревизора, на пример:

- Када ревизор има друге одговорности у погледу извештавања, уз одговорности које ревизор има у складу са ISA стандардима, као што је описано у параграфу 43 стандарда ISA 700 (ревидиран);
- Када ревизор одреди да је уочена или могућа неусклађеност кључно ревизијско питање у складу са ISA 701, осим ако се примењује параграф 14 тог ISA стандарда; или
- У посебним случајевима када руководство или лица овлашћена за управљање не предузимају корективне активности које ревизор сматра прикладним у датим околностима, а повлачење из ангажовања није могуће (види параграф А25), ревизор може да размотри додавање описа уочене или могуће неусклађености у пасус о осталим питањима у складу са ISA 706 (ревидиран).

A27. Законом или регулативом може бити спречено јавно обелодањивање неког конкретног питања од стране руководства, лица овлашћених за управљање или ревизора. На пример, законом или регулативом може да буде експлицитно забрањено саопштавање или нека друга активност која може да створи предубеђење у истрази идентификованих или претпостављених неусклађености коју спроводе одговарајући овлашћени органи, укључујући забрану упозоравања ентитета. Када ревизор намерава да саопшти информације о идентификованој или могућој неусклађености у извештају ревизора под околностима описаним у параграфу А26 или невезано са тим, такав закон или регулатива могу да имају импликације по способност ревизора да опише дато питање у извештају ревизора или да, у неким околностима, изда извештај ревизора. У појединим случајевима, ревизор може да размотри могућност тражења правног савета како би одредио прикладан правац деловања.

*Извештавање о уоченој или могућој неусклађености према регулаторним телима и органима власти према одговарајућем телу ван ентитета (видети параграф 298)*

A19. Ревизорова професионална дужност у погледу поверљивости података клијента га може спречити да о идентификованој или могућој неусклађености извести екстерне стране. Међутим, законске обавезе ревизора се могу разликовати у зависности од правног система и у извесним околностима, обавезе по основу закона, прописа или судских одлука су изнад дужности у погледу поверљивости података. У неким земљама од ревизора се захтева да о неусклађености финансијских институција са законима и прописима извести надлежна надзорна тела. Такође, у неким правним системима, ревизор има обавезу да о погрешним исказима извести надлежне органе у случајевима где руководство, или где је то применљиво, лица овлашћена за управљање, не предузму корективне мере. У таквим околностима, ревизор може тражити правни савет како би утврдио који су адекватни кораци.

A28. Извештавање одговарајућег надлежног тела ван ентитета о уоченом или могућем постојању неусклађености са законима и регулативом, може бити захтевано или прикладно у датим околностима, зато што:

- а) Закон, регулатива или релевантни етички захтеви захтевају од ревизора да поднесе извештај (видети параграф А29);

б) Ревизор је утврдио да извештавање представља одговарајући корак као одговор на уочену или могућу неусклађеност у складу са релевантним етичким захтевима (видети параграф А30); или

ц) Закон, регулатива или релевантни етички захтеви дају ревизору право да то учини (видети параграф А31).

А29. У неким правним системима, од ревизора може да се захтева законом, регулативом или релевантним етичким захтевима да у извештају наведе информације о уоченој или могућој неусклађености са законима одговарајућим надлежним телима ван ентитета. На пример, у неким правним системима постоје законски захтеви који налажу да ревизор финансијске институције у свом извештају наведе информације о уоченој или могућој неусклађености са законима одговарајућим надзорним телима. Такође, погрешни искази могу бити узроковани неусклађеношћу са законима или регулативом, и у неким правним системима, од ревизора може да се захтева да поднесе извештај о погрешним исказима надлежном телу у случају када руководство или лица овлашћена за управљање не спроведу корективне активности.

А30. У осталим случајевима, релевантни етички захтеви могу захтевати од ревизора да утврди да ли извештавање о уоченој или могућој неусклађености са законима и регулативом одговарајућим надлежним телима ван ентитета представља прикладан одговор у датим околностима. На пример, IESBA Етички кодекс захтева да ревизор предузме кораке да одговори на уочену или могућу неусклађеност са законима и регулативом и утврди да ли су потребни даљи кораци, што може укључивати извештавање одговарајућим надлежним телима ван ентитета. У IESBA Етичком кодексу је објашњено да се такво извештавање не сматра кршењем обавезе чувања поверљивости информација у складу са IESBA Кодексом.

А31. Чак и ако закон, регулатива или релевантни етички захтеви не укључују захтеве који се односе на извештавање о уоченој или могућој неусклађености, они могу да обезбеде основу за ревизора да извештава одговарајућа надлежна тела изван ентитета. На пример, када врши ревизију финансијских извештаја финансијских институција, ревизор може имати право на основу закона или регулативе да са одговарајућим надзорним телом расправља о питањима као што су уочена или могућа неусклађеност са законима и регулативом.

А32. У другим околностима, извештавање одговарајућих надлежних органа изван ентитета о уоченој или могућој неусклађености са законима и регулативом, може бити спречено као последица обавезе ревизора да чува поверљивост података у складу са законом, регулативом или релевантним етичким захтевима.

А33. Утврђивање описано у параграфу 29 може да обухвата сложена разматрања и професионално просуђивање. Сходно томе ревизор може сматрати за сходно да се саветује интерно (бна пример, у оквиру фирме или мреже) или на поверљивој основи са регулатором или професионалним телом (осим ако је то забрањено законом или регулативом или представља кршење обавезе чувања поверљивости информација). Ревизор такође може да размотри могућност тражења правног савета да би се упознао са опцијама које има ревизор и какве су професионалне или правне последице одређеног правца деловања.

Разматрања која су специфична за ентитете у јавном сектору

А3420. Ревизор јавног сектора може бити обавезан да о случајевима уоченој или могућој неусклађености са законима и прописима извести државне органе или да такве случајеве укључи у извештај ревизора.

#### **Документација** (видети параграф 2930)

А3521. Ревизорова документација о налазима у вези са идентификованим или могућим неусклађеностима са законима и прописима може укључивати на пример:

- Копије евиденција и докумената.
- Записнике дискусија са руководством, лицима овлашћеним за управљање или странкама ван ентитета.

А36. Закон, регулатива или релевантни етички захтева могу такође да садрже додатне захтеве у погледу документације у вези са уоченом или могућом неусклађености са законима и регулативом..

-----

*ISA 200, Општи циљеви независног ревизора и спровођење ревизије у складу са Међународним стандардима ревизије, параграф 5.*

*ISA 200, параграфи А53–А54.*

*ISA 200, параграф 15.*

ISA 315, Идентификовање и процена ризика материјално погрешних исказа путем разумевања ентитета и његовог окружења, параграф 11.  
ISA 260 (ревидиран), Комуникација са лицима овлашћеним за управљање, параграф 13.  
ISA 705 (ревидиран), Модификације мишљења у извештају независног ревизора, параграфи 7–8.  
ISA 705 (ревидиран), параграфи 7 и 9

ISA 230, Ревизијска документација, параграфи 8–11 и параграф А6  
ISA 230, Ревизијска документација, параграфи 8–11 и параграф А6.  
ISA 700 (ревидиран), Формирање мишљења и извештавање о финансијским извештајима, параграф 4243.

ISA 800 (ревидиран), Специјална разматрања – ревизије финансијских извештаја припремљених у складу са оквирима специјалне намене, параграф 11.  
Видети, на пример, Одељке 225.21 – 225.22 IESBA Кодекса.

Видети ISA 570 (ревидиран), Начело сталности

ISA 580, Писане изјаве, параграф 4.

ISA 706, „Пасус којим се скреће пажња и пасус у вези са осталим питањима у извештају независног ревизора“, параграф 8.

ISA 220, Контрола квалитета ревизије финансијских извештаја

ISA 701, Саопштавање кључних ревизијских питања у извештају независног ревизора

ISA 706 (ревидиран), Пасус којим се скреће пажња и пасус у вези са осталим питањима у извештају независног ревизора

Видети, на пример, Одељак 225.29 и Одељке 225.33– 225.36 IESBA Кодекса

Видети, на пример, Одељак 140.7 и Одељке 225.35 IESBA Кодекса

Видети, на пример, Одељак 225.37 IESBA Кодекса

#### **ИЗМЕНЕ У ЦИЉУ УСКЛАЂИВАЊА СА ОСТАЛИМ ISA**

**Напомена:** Наведене измене представљају измене у циљу усклађивања са осталим ISA као резултат одобравања ISA 250 (ревидиран). Ове измене ступају на снагу у исто време као и стандард ISA 250 (ревидиран) и означене су у тексту последњих одобрених Међународних стандарда који су измењени. Бројеви фуснота у овим амандманима нису усклађени са међународним стандардима који се мењају, па је неопходно упућивање на те међународне стандарде. Ове измене у циљу усклађивања су одобрене од стране Одбора за надзор јавног интереса (PIOB) који је закључио да су у процесу развоја стандарда спроведене све неопходне активности и да је адекватна пажња посвећена јавном интересу.

**Међународни стандард контроле квалитета (ISQC) 1 Контрола квалитета фирми које врше ревизију, преглед финансијских информација, друга ангажовања на основу којих се пружа уверавање и сродне услуге**

##### **Примена и остала објашњења**

Поверљивост, сигурност, интегритет, доступност и могућност поновног коришћења документације ангажовања (видети параграф 46)

A56. Релевантни етички захтеви успостављају обавезу да особље фирме у сваком тренутку поштује поверљивост информација које се налазе у документацији ангажовања, осим ако не постоји посебно одобрење клијента да се информације објаве или постоје одговорности одређене законом, регулативом или релевантним етичким захтевима законска или професионална обавеза да се то уради. Специфични закони или регулатива могу да наметну додатне обавезе особљу фирме у погледу поверљивости информација о клијенту, нарочито када су у питању подаци личне природе.

**Међународни стандард ревизије (ISA) 210, Договарање услова ревизијског ангажовања**

##### **Примена и остала објашњења**

##### **Договор о условима ревизијског ангажовања**

A26. Када је то од значаја, следећа питања се такође могу укључити у писмо о ангажовању на ревизији:

- Аранжмани који се односе на ангажовање других ревизора и стручњака у вези са неким аспектима ревизије.
- Аранжмани у вези са укључивањем интерних ревизора и другог особља ентитета.
- Аранжмани, ако су потребни, које треба договорити са претходним ревизором, када се ради о ревизији коју ревизор врши први пут.

- Референца на опис одговорности ревизора у складу са законом, регулативом или релевантним етичким захтевима које се односе на извештавање одговарајућим надлежним телима изван ентитета о уоченој или могућој неусклађености са законима и регулативом.

- Ограничења одговорности ревизора, ако могућност таквог ограничења постоји.
- Позив на даље споразуме ревизора и ентитета.
- Било коју обавезу да се радни папири ревизије доставе другим странама.

Пример писма о ангажовању на ревизији дат је у Прилогу 1.

## **Међународни стандард ревизије (ISA) 220, Контрола квалитета ревизије финансијских извештаја**

### **Примена и остала објашњења**

**Прихватање и наставак сарадње са клијентом и ангажовања ревизије** (видети параграф 12)

А8а. Закон, регулатива или релевантни етички захтеви могу да захтевају од ревизора да пре прихватања ангажовања, тражи од претходног ревизора да му достави све познате информације које се односе на све чињеице или околности са којима, по професионалном просуђивању претходног ревизора, предложени ревизор треба да буде упознат пре доношења одлуке о прихватању ангажовања. У неким случајевима, претходни ревизор је обавезан да на захтев предложеног ревизора, пружи информације о идентификованим или могућим неусклађеностима са законима и регулативом предложеном ревизору. На пример, ако се претходни ревизор повукао из ангажовања због постојања или сумње у постојање неусклађености са законима и регулативом, IESBA Кодекс захтева да претходни ревизор, на захтев предложеног ревизора, достави све чињеице и остале информације у вези са таквом неусклађеношћу које, по мишљењу претходног ревизора, предложени ревизор треба да буде свестан пре него што донесе одлуку да ли да прихвати наименовање за ревизора.

## **Међународни стандард ревизије (ISA) 240, Одговорност ревизора за разматрање криминалних радњи у ревизији финансијских извештаја**

### **Увод**

### **Одговорности у вези са превенцијом и откривањем криминалних радњи**

*Одговорности ревизора*

...

8а. Ревизор може имати додатне одговорности по основу закона, регулативе или релевантних етичких захтева у погледу неусклађености ентитета са законима и регулативом, укључујући и криминалне радње, које се могу разликовати од или изаћи из оквира овог и других ISA као што су: (видети параграф А5а)

(а) Одговор на уочену или могућу неусклађеност са законима и регулативом, укључујући и захтеве у погледу конкретне комуникације са руководством и лицима овлашћеним за управљање, процењивање адекватности њиховог одговора на неусклађеност и утврђивање да ли су потребни даљи кораци;

(б) Саопштавање информација о уоченим или могућим неусклађеностима са законима и регулативом другим ревизорима (на пример, у ревизији финансијских извештаја групе); и

(ц) Захтеви у погледу документације у вези са уоченим или могућим неусклађеностима са законима и регулативом.

Усклађивање са додатним одговорностима може да пружи додатне информације које су релевантне за рад ревизора у складу са овим и другим ISA стандардима (на пример, у вези са интегритетом руководства или, по потреби, лица овлашћених за управљање).

### **Захтеви**

### **Комуникација са руководством и лицима овлашћеним за управљање**

40. Уколико је ревизор идентификовао криминалну радњу или прибавио информације које указују да постоји могућа криминална радња, ревизор треба да о том питању извести, уколико то није забрањено законом или регулативом, одговарајући ниво руководства што је пре могуће, како би лица чија је примарна одговорност спречавање и откривање криминалних радњи, обавестио о питањима за која имају одговорност. (видети параграф А59а–А60)

41. Осим уколико сва лица овлашћена за управљање нису укључена у управљање ентитетом, уколико је ревизор идентификовао криминалну радњу у коју су умешани:

(а) руководство;

(б) запослени који имају значајан положај у систему интерне контроле; или

(ц) друга лица када криминална радња резултира материјално погрешним исказима у финансијским извештајима,

ревизор о томе извештава лица овлашћена за управљање што је пре могуће. Уколико ревизор сумња да постоји криминална радња у коју је укључено руководство, ревизор ове сумње износи лицима овлашћеним за управљање и са њима разматра природу, време и обим ревизијских поступака који су неопходни како би се завршила ревизија. Оваква комуникација са лицима овлашћеним за управљање се захтева осим ако таква комуникација није забрањена законом или регулативом. (видети параграфе А59а, А61–А63)

42. Осим ако то није забрањено законом или регулативом, ревизор треба да саопшти лицима овлашћеним за управљање сва питања и информације у вези криминалних радњи, које су по ревизоровом суду релевантне за њихове одговорности. (видети параграф А59а, А64)

**Комуникација са регулаторним и законским телима Извештавање о криминалним радњама одговарајућим надлежним органима изван ентитета**

43. Уколико је ревизор идентификовао или сумња на криминалну радњу, ревизор треба да утврди да ли закон, регулатива или релевантни етички захтеви: има обавезу да о овој појави или сумњи извести екстерне стране. Иако професионална дужност ревизора да чува поверљивост информација у вези са клијентом можда не дозвољава овакво извештавање, може се десити да, у неким ситуацијама законска обавеза надјачава дужност чувања поверљивости информација. (видети параграфе А65–А67)

(а) Захтевају од ревизора да поднесе извештај одговарајућем надлежном телу изван ентитета.

(б) Установе одговорности под којима извештавање одговарајућим надлежним телима изван ентитета може бити прикладно у датим околностима.

**Примена и остала објашњења**

**Одговорност за превенцију и детекцију криминалних радњи**

*Одговорности ревизора (видети параграф 8а)*

А5а. Закон, регулатива или релевантни етички захтев могу да захтевају од ревизора да изврши додатне поступке и предузме даље кораке. На пример, *Етички кодекс за професионалне рачуновође* издат од стране Међународног одбора за етичке стандарде за рачуновође (IESBA Кодекс) захтева од ревизора да предузме кораке да би се одговорило на постојање или сумњу у постојање неусклађености са законима и регулативом и одредило да ли је потребно даље деловање. Такви кораци могу укључивати саопштавање о уоченој или могућој неусклађености са законима и регулативом другим ревизорима у оквиру групе, укључујући и партнера који ради на ангажовању на ревизији групе, ревизоре компоненти или друге ревизоре који обављају послове у компонентама групе у друге сврхе осим ревизије финансијских извештаја групе.

**Комуникација са руководством и лицима овлашћеним за управљање** (видети параграфе 40–42)

А59а. У неким правним системима, законом или регулативом може да буде ограничена комуникација ревизора о појединим питањима са руководством и лицима овлашћеним за управљање. Закон или регулатива могу експлицитно да забране комуникацију, или друге радње, које би могле да угрозе истрагу уоченог или могућег незаконитог поступка од стране овлашћеног тела, укључујући упозоравање ентитета, на пример, када се од ревизора захтева да пријави криминалну радњу одговарајућем надлежном органу у складу са законом о спречавању прања новца. У овим околностима, питања која разматра ревизор могу бити комплексна и ревизор може сматрати да је неопходно тражење правног савета.

**Комуникација са регулаторним и законским телима Извештавање о криминалним радњама одговарајућим надлежним органима изван ентитета** (видети параграф 43)

65. ISA 250 (ревидиран) садржи додатне смернице у вези са утврђивањем од стране ревизора да ли се у датим околностима захтева или је уприкладно извештавање о уоченој или могућој неусклађености са законима и регулативом одговарајућем надлежном телу изван ентитета, укључујући разматрање ревизорове обавезе поштовања поверљивости. Ревизорова професионална дужност да чува поверљивост информација клијента можда не дозвољава извештавање о криминалним радњама према екстерним странама. Међутим, ревизорова законска одговорност варира у зависности од земље и, у одређеним околностима, закони, прописи или судске одлуке могу имати већи ауторитет од обавезе поверљивости. На пример, у неким земљама ревизори финансијских институција имају законску обавезу да о криминалним радњама информишу надзорна тела. Такође у неким земљама ревизор има обавезу да извести надлежна тела о погрешним исказима у случајевима када руководство и лица овлашћена за управљање не предузму корективне мере.

А66. Одређивање које се захтева параграфом 43 може да укључује сложена разматрања и професионално просуђивање. У складу са тим Ревизор може да размотри могућност интерних консултација (унутар фирме или мреже) или консултација на поверљивој основи са регулатором



или професионалним телом (ако то није забрањено законом или регулативом или би представљало кршење обавезе чувања поверљивости информација). Ревизор такође може таквим околностима треба да размотри неопходност тражења правног савета како би резумео своје опције и професионалне и законске импликације предузимања било којих ради одређивања будућих активности, чији циљ је предузимање неопходних корака у разматрању аспеката јавног интереса и идентификоване криминалне радње.

## **Међународни стандард ревизије (ISA) 260, Комуникација са лицима овлашћеним за управљање**

### **Увод**

#### **Улога комуникације**

7. У неким правним системима Закон или регулатива може ограничити ревизорову комуникацију у вези одређених питања према лицима овлашћеним за управљање. На пример, закони и прописи могу конкретно забранити саопштавање, или неку другу активност, која може да створи предрасуде и усмери истрагу надлежних органа у смеру стварног или могућег незаконитог поступка, укључујући упозоравање ентитета, на пример, када се од ревизора захтева да пријави криминалну радњу одговарајућем надлежном органу у складу са законом о спречавању прања новца. У неким овим околностима, питања која разматра ревизор могући конфликти између ревизорове обавезе у погледу поверљивости и обавезе саопштавања могу бити комплексни. У таквим случајевима, и ревизор може размотрити неопходност сматрати да је неопходно тражење правног савета.

## **Међународни стандард ревизије (ISA) 450, Процена погрешних исказа идентификованих током ревизије**

### **Захтеви**

#### **Саопштавање и исправљање погрешних исказа**

8. Осим ако то није забрањено законом или регулативом, ревизор треба благовремено да саопштава руководству на одређеном нивоу све акумулиране погрешне исказе који су откривени током ревизије, осим уколико то не забрањује закон или регулатива. Ревизор треба од руководства да захтева да исправи те погрешне исказе. (видети параграфе А7–А9)

### **Примена и остала објашњења**

#### **Саопштавање и исправљање погрешних исказа (видети параграфе 8–9)**

А11. У неким правним системима, Закон или регулатива може ограничити ревизорову комуникацију са руководством, или другима у ентитету, у погледу одређених погрешних исказа. На пример, закон или регулатива може специфично забрањивати саопштавање, или други поступак, који може да утиче на истрагу од стране надлежних органа у контексту стварне, или могуће незаконите радње, на пример, када се од ревизора захтева да пријави криминалну радњу одговарајућем надлежном органу у складу са законом о спречавању прања новца. У неким овим околностима, питања која разматра ревизор могући конфликти између ревизорове обавезе у погледу поверљивости и обавезе саопштавања могу бити комплексни. У таквим случајевима, и ревизор може размотрити неопходност сматрати да је неопходно тражење правног савета.

## **Међународни стандард ревизије (ISA) 500, Ревизијски доказ**

### **Захтеви**

#### **Информације које ће се користити као ревизијски доказ**

7. Приликом осмишљавања и спровођења ревизијских поступака, ревизор треба да размотри релевантност и поузданост информација које ће се користити као ревизијски докази. (видети параграфе А26–А33а)

### **Примена и остала објашњења**

#### **Информације које ће се користити као ревизијски докази**

##### *Релевантност и поузданост (видети параграф 7)*

А26. Као што је наведено у параграфу А1, ревизијски докази обухватају доказе прибављене путем ревизијских поступака спроведених током ревизије и могу обухватати и доказе прибављене из других извора као што су ревизије претходних периода или процедуре контроле квалитета које фирма примењује приликом прихватања нових клијената, или наставка односа са постојећим клијентима и усклађености са одређеним додатним одговорностима које су одређене законом, регулативом или релевантним етичким захтевима (на пример, у вези са неусклађеношћу ентитета са законом и регулативом). Квалитет свих ревизијских доказа је под утицајем релевантности и поузданости информација на којима се заснива.

А33а. ISA 250 (ревизиран) садржи даље смернице у вези са постизањем усклађености од стране ревизора са свим додатним одговорностима које се захтевају законом, регулативом или релевантним етичким захтевима у погледу уочене или могуће неусклађености ентитета са законима и регулативом, које могу да обезбеде додатне информације релевантне за рад ревизора у складу са ISA стандардима и за процењивање импликација таквих неусклађености у односу на остале аспекте ревизије.

**Међународни стандард ангажовања на прегледу (ISRE) 2400 (ревидиран),  
Ангажовања на прегледу историјских извештаја  
Захтеви**

**Извођење ангажовања**

48. Упити које практичар поставља руководству и по потребу осталима у ентитету, укључују следеће: (видети параграфе А84–А87а):

...

(д) Постојање свих стварних, претпостављених или наводних:

(i) Криминалних радњи или незаконитих активности које утичу на ентитет; и

(ii) Неусклађеност са законским одредбама или регулативом за коју је опште познато да има директан утицај на одређивање материјално значајних износа и обелодањивања у финансијским извештајима, као што су прописи и регулатива у вези пореза и пензија;

Криминалне радње и неусклађеност са законима иили регулативом

52. Када се појаве показатељи који указују на постојање криминалне радње и неусклађености са законима или регулативом или могућност постојања криминалне радње и неусклађености са законима или регулативом, практичар:

(а) Обавештава о томе, уколико то није забрањено законом или регулативом, одговарајући ниво највишег руководства или, по потреби, лица овлашћена за управљање; (видети параграф А91а)

(б) Захтева од руководства да изврши процену ефеката, ако их има, на финансијске извештаје;

(ц) Разматра ефекте, ако их има, процене од стране руководства ефеката уочене или могуће криминалне радње или неусклађености са законима иили регулативом о којој је обавештен практичар, на закључак практичара о финансијским извештајима и на извештај практичара; и

(д) Утврђује да ли да утврди да ли закон, регулатива или релевантни етички захтеви: има одговорност да о постојању или сумњи у постојање криминалне радње или незаконитих активности обавести неког ван ентитета. (видети параграф А92–А92д)

(i) Захтевају од практичара да поднесе извештај одговарајућем надлежном телу изван ентитета.

(ii) Установе одговорности под којима извештавање одговарајућим надлежним телима изван ентитета може бити прикладно у датим околностима.

**Примена и остала објашњења**

**Извођење ангажовања**

*Осмишљавање и извођење поступака* (видети параграфе 47, 55)

Постављање упита (видети параграфе 46–48)

А87а. Ревизор може имати додатне одговорности по основу закона, регулативе или релевантних етичких захтева у погледу неусклађености ентитета са законима и регулативом, укључујући и криминалне радње, које се могу разликовати од или изаћи из оквира овог ISRE стандарда као што су:

(а) Одговор на уочену или могућу неусклађеност са законима и регулативом, укључујући и захтеве у погледу конкретне комуникације са руководством и лицима овлашћеним за управљање, процена адекватности њиховог одговора на неусклађеност и утврђивање да ли су потребни даљи кораци;

(б) Саопштавање информација о уоченим или могућим неусклађеностима са законима и регулативом ревизору, на пример, партнеру у ангажовању који ради на ревизији групе; и

(ц) Захтеви у погледу документације у вези са уоченим или могућим неусклађеностима са законима и регулативом.

Усклађивање са додатним одговорностима може да пружи додатне информације које су релевантне за рад ревизора у складу са овим ISRE стандардима (на пример, у вези са интегритетом руководства или, по потреби, лица овлашћених за управљање).

Поступци који се односе на специфичне околности

Криминалне радње и неусклађеност са законима или регулативом (видети параграф 52(а) и (д))

Комуникација са руководством и лицима овлашћеним за управљање

A91a. У неким правним системима, законом или регулативом може да буде ограничена комуникација ревизора о појединим питањима са руководством и лицима овлашћеним за управљање. Закон или регулатива могу експлицитно да забране комуникацију, или друге радње, које би могле да угрозе истрагу уоченог или могућег незаконитог поступка од стране овлашћеног тела, укључујући упозоравање ентитета, на пример, када се од ревизора захтева да пријави криминалну радњу одговарајућем надлежном органу у складу са законом о спречавању прања новца. У овим околностима, питања која разматра ревизор могу бити комплексна и ревизор може сматрати да је неопходно тражење правног савета.

Извештавање о уоченој или могућој неусклађености са законом и регулативом одговарајућим надлежним органима изван ентитета

A92. У складу са овим стандардом, ако је практичар открио или сумња на постојање криминалне радње или незаконитих активности, од практичара се захтева да утврди да ли има обавезу да о томе обавести неку страну ван ентитета. Извештавање о уоченој или могућој неусклађености са законом и регулативом одговарајућем надлежном телу изван ентитета може бити захтевано или прикладно датим околностима због тога што:

(а) Закон, регулатива или релевантни етички захтеви захтевају од ревизора да поднесе извештај.

(б) Практичар је утврдио да је извештавање прикладан корак да би се одговорило на уочену или могућу неусклађеност у складу са релевантним етичким захтевима (видети параграф A92a); или

(ц) Закон, регулатива или релевантни етички захтеви дају ревизору право да то уради (видети параграф A92a)

Иако практичар има професионалну обавезу да чува тајност клијентових информација тако да не може да саопшти ту информацију ван ентитета, у неким околностима практичар може да има законску одговорност да то уради.

A92. У неким случајевима, релевантни етички захтеви могу да захтевају од ревизора да извештава или да размотри да ли је извештавање о уоченој или могућој криминалној радњи или неусклађености са законом и регулативом одговарајућем надлежном телу изван ентитета прикладан корак у датим околностима. На пример IESBA Кодекс захтева од ревизора да предузме кораке да би се одговорило да постојање или сумњу у постојање неусклађености са законом и регулативом, и да размотри да ли су потребне додатне активности, што може да укључи извештавање одговарајућем надлежном телу изван ентитета. IESBA Кодекс објашњава да се такво извештавање не би сматрало кршењем обавезе чувања поверљивости информација у складу са IESBA Кодексом.

A92б. Чак и ако закон, регулатива или релевантни етички захтеви не укључују захтеве који се односе на извештавање о уоченој или могућој неусклађености, они могу ревизору да обезбеде право да извештава о уоченој или могућој криминалној радњи или неусклађености са законом и регулативом одговарајућем надлежном телу изван ентитета.

A92ц. У другим околностима, извештавање о уоченој или могућој неусклађености са законом и регулативом одговарајућем надлежном телу изван ентитета може бити онемогућено по основу обавезе чувања поверљивости информација у складу са законом, регулативом или релевантним етичким захтевима.

A92д. Одређивање које се захтева параграфом 52(д) може да укључује сложена разматрања и професионално просуђивање. У складу са тим ревизор може да размотри могућност интерних консултација (унутар фирме или мреже) или консултација на поверљивој основи са регулатором или професионалним телом (ако то није забрањено законом или регулативом или би представљало кршење обавезе чувања поверљивости информација). Ревизор такође може да размотри неопходност тражења правног савета како би резумео своје опције и професионалне и законске импликације предузимања будућих активности.

## **Захтеви**

### **Планирање и извршење ангажовања**

*Разумевање основног предметног питања и осталих околности ангажовања*

45. Практичар треба да врши упите према одговарајућој страни (странама) у погледу следећег:

(а) Да ли су упознати са стварним, намерним погрешним исказима, сумњама на њих или наводима о њима, или са неусклађеношћу са законима и регулативом која утиче на информације о предметном питању; (видети параграф A101–A101a)

(б) Да ли одговорна страна има функцију интерне ревизије, и ако има, треба да изврши додатне упите ради стицања разумевања о активностима и главним налазима функције интерне ревизије у погледу информација о предметном питању; и

(ц) Да ли је одговорна страна ангажовала стручањаке за припрему информација о предметном питању.

#### **Остале одговорности у вези са комуникацијом**

78. Практичар треба да размотри да ли је, у складу са условима ангажовања и другим околностима ангажовања, практичар постао упознат са питањем које треба саопштити одговорној страни, лицу које врши мерење или процену, страни која ангажује практичара, лицима овлашћеним за управљање и другима. (видети параграф A192–A192ф)

#### **Примена и остала објашњења**

##### **Планирање и извршење ангажовања**

*Разумевање околности ангажовања* (видети параграфе 45–47R)

A101a. Практичар може имати додатне одговорности по основу закона, регулативе или релевантних етичких захтева у погледу неусклађености ентитета са законима и регулативом, укључујући и криминалне радње, које се могу разликовати од, или изаћи из оквира овог ISAE као што су:

(а) Одговор на уочену или могућу неусклађеност са законима и регулативом, укључујући и захтеве у погледу конкретне комуникације са руководством и лицима овлашћеним за управљање, процена адекватности њиховог одговора на неусклађеност и утврђивање да ли су потребни даљи кораци;

(б) Саопштавање информација о уоченим или могућим неусклађеностима са законима и регулативом другим ревизорима (на пример, у ревизији финансијских извештаја групе); и

(ц) Захтеви у погледу документације у вези са уоченим или могућим неусклађеностима са законима и регулативом.

Усклађивање са додатним одговорностима може да пружи додатне информације које су релевантне за рад ревизора у складу са овим и другим ISAE стандардима (на пример, у вези са интегритетом руководства или, по потреби, лица овлашћених за управљање). У параграфима A192a–A192e детаљније су обрађене одговорности практичара у складу са законом, регулативом или релевантним етичким захтевима у погледу комуникације и извештавања о уоченим или могућим неусклађеностима са законима и регулативом.

#### **Остале одговорности у вези са комуникацијом** (видети параграф 78)

*Комуникација са руководством и лицима овлашћеним за управљање*

A192a. Релевантни етички захтеви могу да укључују и захтев да се извештава о уоченој или могућој неусклађености са законима и регулативом одговарајућем нивоу руководства или лицима овлашћеним за управљање. У неким правним системима, законом или регулативом може да буде ограничена комуникација ревизора о појединим питањима са руководством и лицима овлашћеним за управљање. Закон или регулатива могу експлицитно да забране комуникацију, или друге радње, које би могле да угрозе истрагу уоченог или могућег незаконитог поступка од стране овлашћеног тела, укључујући упозоравање ентитета, на пример, када се од ревизора захтева да пријави криминалну радњу одговарајућем надлежном органу у складу са законом о спречавању прања новца. У овим околностима, питања која разматра ревизор могу бити комплексна и ревизор може сматрати да је неопходно тражење правног савета.

*Извештавање о уоченој или могућој неусклађености са законом и регулативом одговарајућим надлежним органима изван ентитета*

A192b. Закон, регулатива или релевантни етички захтеви могу да:

(а) Захтевају од ревизора да поднесе извештај о уоченој или могућој неусклађености за законом и регулативом одговарајућем надлежном телу изван ентитета.

(б) Установе одговорности под којима извештавање одговарајућим надлежним телима изван ентитета може бити прикладно у датим околностима.

A192c. Извештавање о уоченој или могућој неусклађености са законом и регулативом одговарајућем надлежном телу изван ентитета може бити захтевано или прикладно у датим околностима због тога што:

(а) Закон, регулатива или релевантни етички захтеви захтевају од ревизора да поднесе извештај.

(б) Практичар је утврдио да је извештавање прикладан корак да би се одговорило на уочену или могући неусклађеност у складу са релевантним етичким захтевима (видети параграф А92а); или

(ц) Закон, регулатива или релевантни етички захтеви дају ревизору право да то уради (видети параграф А92а).

А192д Извештавање о уоченим или могућим неусклађеностима са законом и регулативом у складу са законом, регулативом или релевантним етичким захтевима може укључивати неусклађеност са законима и регулативом које је ревизор постао свестан приликом спровођења ангажовања, али која не мора да утиче на информације о предметном питању. У оквиру овог ISAE, од практичара се не очекује да поседује ниво разумевања закона и регулативе већи од оног који утиче на информације о предметном питању. Међутим, закон, регулатива или релевантан етички захтев могу очекивати да практичар примени знање, професионално просуђивање и стручност у одговору на такву неусклађеност. Да ли нешто представља стварну неусклађеност на крају је питање које треба да реши суд или неко друго одговарајуће судско тело.

А192е У неким околностима, извештавање о уоченој или могућој неусклађености са законом и регулативом одговарајућем надлежном телу изван ентитета може бити онемогућено по основу обавезе чувања пове(рљивости информација у складу са законом регулативом или релевантним етичким захтевима. У другим случајевима, извештавање о уоченој или могућој неусклађености са законом и регулативом одговарајућем надлежном телу изван ентитета не би се сматрало кршењем обавезе чувања поверљивости информација у складу са релевантним етичким захтевима.

А192ф Ревизор може да размотри могућност интерних консултација (унутар фирме или мреже), тражења правног савета у циљу разумевања професионалних или законских импликација услед предузимања будућих активности, или консултација на поверљивој основи са регулатором или професионалним телом (ако то није забрањено законом или регулативом или би представљало кршење обавезе чувања поверљивости информација).

### **Међународни стандард ангажовања на основу којих се пружа уверавање (ISAE) 3402, Извештај о уверавању у погледу контрола у служној организацији**

#### **Захтеви**

#### **Остале одговорности које се тичу комуникације**

56. Ако ревизор служне организације уочи неусклађеност са законима и регулативом, постојања криминалне радње или неисправљених грешака које се могу приписати служној организацији, а које нису безначајне и могу да утичу на један или више ентитета корисника, ревизор служне организације утврђује да ли је то адекватно саопштено ентитетима корисницима којих се то тиче. Уколико ове информације нису саопштене на такав начин и служна организација није вољна да то учини, ревизор служне организације предузима одговарајуће активности. (видети параграф А53)

#### **Примена и друга објашњења**

#### **Остале одговорности које се тичу комуникације (видети параграф 56)**

А53. Адекватне активности које представљају одговор на околности идентификоване у параграфу 56, осим ако то није забрањено законом и регулативом, могу да укључују следеће:

- Прибављање правних савета о последицама различитих праваца деловања.
- Комуникација са лицима овлашћеним за управљање у служној организацији.
- Одређивање да ли је потребно саопштавање трећим странама (на пример, законом, регулативом или релевантним етичким захтевима може да се захтева да ревизор служне организације поднесе извештај одговарајућем надлежном телу изван ентитета или екстерном ревизору служне организације, или да се успоставе одговорности под којима такво извештавање може бити прикладно у датим околностима). Комуникација са трећим странама (на пример, надлежно регулаторно тело) када се то захтева.
- Модификација мишљења ревизора служне организације или додавање пасуса у вези осталих питања.
- Прекид ангажовања.

### **Међународни стандард ангажовања на основу којих се пружа уверавање (ISAE) 3410, Ангажовања на основу којих се пружа уверавање о извештајима о гасовима са ефектом стаклене баште**

#### **Захтеви**

#### **Захтеви у погледу других саопштења**

78. Практичар саопштава, осим ако то није забрањено законом или регулативом, лицу (лицима) која имају одговорност надзора над извештајем о гасовима са ефектом стаклене баште,

да је практичар током ангажовања уочио следећа питањима и утврђује да ли постоји одговорност извештавања о њима према другој страни унутар или изван ентитета:

(а) Недостаци у интерној контроли, који су, према професионалном просуђивању практичара довољно значајни да завређују пажњу;

(б) Идентификована криминална радња или сумња на криминалну радњу; и

(ц) Питања која укључују уочену или могућу неусклађеност са законима и регулативом, осим оних питања која су очигледно безначајна. (видети параграф А87)

### **Међународни стандард сродних услуга (ISRS) 4410 (ревидиран), Ангажовања на компилацији Захтеви**

#### **Етички захтеви**

21. Практичар треба да се придржава релевантних етичких захтева. (видети параграфе А19–А21е)

#### **Комуникација са руководством или лицима овлашћеним за управљање**

27. Практичар по потребу благовремено комуницира са руководством или лицима овлашћеним за управљање током спровођења ангажовања на компилацији у вези са свим питањима која се односе на ангажовање на компилацији а која су, према професионалном просуђивању практичара, довољно важна да заслужују пажњу руководства или лица овлашћених за управљање. (видети параграф А41–А41а).

#### **Етички захтеви** (видети параграф 21)

Извештавање о уоченој или могућој неусклађености са законом и регулативом одговарајућим надлежним органима изван ентитета

А21а. Закон, регулатива или релевантни етички захтеви могу да:

(а) Захтевају од ревизора да поднесе извештај о уоченој или могућој неусклађености за законом и регулативом одговарајућем надлежном телу изван ентитета.

(б) Установе одговорности под којима извештавање одговарајућим надлежним телима изван ентитета може бити прикладно у датим околностима.

А21б. Извештавање о уоченој или могућој неусклађености са законом и регулативом одговарајућем надлежном телу изван ентитета може бити захтевано или прикладно у датим околностима због тога што:

(а) Закон, регулатива или релевантни етички захтеви захтевају од ревизора да поднесе извештај.

(б) Практичар је утврдио да је извештавање прикладан корак да би се одговорило на уочену или могућу неусклађеност у складу са релевантним етичким захтевима; или

(ц) Закон, регулатива или релевантни етички захтеви дају ревизору право да то уради.

А21ц. У складу са параграфом 28 овог ISRS, од практичара се не очекује да поседује ниво разумевања закона и регулативе већи од оног који утиче на информације о предметном питању. Међутим, закон, регулатива или релевантан етички захтев могу очекивати да практичар примени знање, професионално просуђивање и стручност у одговору на такву неусклађеност. Да ли нешто представља стварну неусклађеност на крају је питање које треба да реши суд или неко друго одговарајуће судско тело.

А21д. У неким околностима, извештавање о уоченој или могућој неусклађености са законом и регулативом одговарајућем надлежном телу изван ентитета може бити онемогућено по основу обавезе чувања поверљивости информација у складу са законом регулативом или релевантним етичким захтевима. У другим случајевима, извештавање о уоченој или могућој неусклађености са законом и регулативом одговарајућем надлежном телу изван ентитета не би се сматрало кршењем обавезе чувања поверљивости информација у складу са релевантним етичким захтевима.

А21е. Ревизор може да размотри могућност интерних консултација (унутар фирме или мреже), тражења правног савета у циљу разумевања професионалних или законских импликација предузимања будућих активности или консултација на поверљивој основи са регулатором или професионалним телом (ако то није забрањено законом или регулативом или би представљало кршење обавезе чувања поверљивости информација).

**Комуникација са руководством и лицима овлашћеним за управљање** (видети параграф 27)

A192a. Релевантни етички захтеви могу да укључују и захтев да се извештава о уоченој или могућој неусклађености са законима и регулативом одговарајућем нивоу руководства или лицима овлашћеним за управљање. У неким правним системима, законом или регулативом може да буде ограничена комуникација ревизора о појединим питањима са руководством и лицима овлашћеним за управљање. Закон или регулатива могу експлицитно да забране комуникацију, или друге радње, које би могле да угрозе истрагу уоченог или могућег незаконитог поступка од стране овлашћеног тела, укључујући упозоравање ентитета, на пример, када се од ревизора захтева да пријави криминалну радњу одговарајућем надлежном органу у складу са законом о спречавању прања новца. У овим околностима, питања која разматра ревизор могу бити комплексна и ревизор може сматрати да је неопходно тражење правног савета.

-----

*Видети, на пример, Одељак 140.7 и Одељак 225.35 IESBA Кодекса.*

*Видети, на пример, Одељак 210.14 IESBA Кодекса.*

*Видети, на пример, Одељак 225.31 IESBA Кодекса.*

*Видети, на пример, Одељке 225.21 – 225.22 IESBA Кодекса.*

*ISA 250 (ревидиран), Разматрање примене закона и прописа у обављању ревизије финансијских извештаја, параграфи А28–А34*

*ISA 260, Комуникација са лицима овлашћеним за управљање, параграф 7.*

*ISA 250 (ревидиран), Разматрање примене закона и прописа у обављању ревизије финансијских извештаја, параграф 9*

*Видети, на пример, Одељке 225.44 – 225.48 IESBA Кодекса.*

*Видети, на пример, Одељке 225.51 – 225.52 IESBA Кодекса.*

*Видети, на пример, Одељак 140.7 и Одељак 225.53 IESBA Кодекса.*

*Видети, на пример, Одељке 225.44 – 225.48 IESBA Кодекса.*

*Видети, на пример, Одељке 225.51 – 225.52 IESBA Кодекса.*

*Видети, на пример, Одељак 140.7 и Одељак 225.53 и IESBA Кодекса.*

*Видети, на пример, Одељке 225.44 – 225.48 IESBA Кодекса.*

*Видети, на пример, Одељке 225.44 – 225.48 IESBA Кодекса.*

*Видети, на пример, Одељке 225.51 – 225.52 IESBA Кодекса.*

*Видети, на пример, Одељак 140.7 и Одељак 225.53 и IESBA Кодекса.*

*Видети, на пример, Одељке 225.55 IESBA Кодекса.*

**МЕЂУНАРОДНИ СТАНДАРДИ И САОПШТЕЊА  
РЕВИЗИЈЕ, КОНТРОЛЕ КВАЛИТЕТА, ПРЕГЛЕДА,  
ОСТАЛИХ УВЕРАВАЊА И СРОДНИХ УСЛУГА**

**КЊИГА II  
САДРЖАЈ**

*Страна*

**РЕВИЗИЈА И ПРЕГЛЕД  
ИСТОРИЈСКИХ ФИНАНСИЈСКИХ ИНФОРМАЦИЈА  
2000–2699 Међународни стандарди ангажовања на прегледу (ISRE)**

2400 (ревидиран) Ангажовања на прегледу  
финансијских извештаја 5–84

2410 Преглед периодичних финансијских информација  
од стране независног ревизора ентитета 85–127

**АНГАЖОВАЊА НА ОСНОВУ КОЈИХ СЕ ПРУЖА  
УВЕРАВАЊЕ, КОЈА НЕ СПАДАЈУ У РЕВИЗИЈУ  
ИЛИ ПРЕГЛЕД ФИНАНСИЈСКИХ ИНФОРМАЦИЈА  
3000–3699 Међународни стандарди ангажовања  
на основу којих се пружа уверавање (ISAE)**

3000–3399 ПРИМЕНЉИВИ НА СВА АНГАЖОВАЊА  
НА ОСНОВУ КОЈИХ СЕ ПРУЖА УВЕРАВАЊЕ

3000 (ревидиран) Ангажовања на основу којих се пружа уверавање, која не спадају у ревизију или преглед финансијских информација 128–209

3400–3699 СТАНДАРДИ ПРИМЕНЉИВИ НА СПЕЦИФИЧНА АНГАЖОВАЊА

3400 Преглед пројектованих финансијских информација (некадашњи ISA 810) 210–219

3402 Извештај о уверавању у погледу контрола у услужној организацији 220–269

3410 Ангажовања на основу којих се пружа уверавање о извештајима о гасовима са ефектом стаклене баште 270–360

3420 Ангажовања на основу којих се пружа уверавање са циљем извештавања о састављању про форма финансијских информација садржаних у проспекту 361–395

#### **СРОДНЕ УСЛУГЕ**

#### **4000–4699 Међународни стандарди сродних услуга (ISRS)**

4400 Ангажовања на обављању уговорених поступака у вези са финансијским информацијама (некадашњи ISA 920) 396–405

4410 (ревидиран) Ангажовања на компилацији 406–447

#### **МЕЂУНАРОДНИ СТАНДАРД АНГАЖОВАЊА НА ПРЕГЛЕДУ 2400 (ревидиран) АНГАЖОВАЊА НА ПРЕГЛЕДУ ИСТОРИЈСКИХ ФИНАНСИЈСКИХ ИЗВЕШТАЈА**

(Стандард важи за прегледе финансијских извештаја за периоде који завршавају 31. децембра 2013. године или касније)

#### **САДРЖАЈ**

*Параграфи*

#### **Увод**

Делокруг овог стандарда 1–4

Ангажовање на прегледу историјских финансијских извештаја 5–8

Надлежност овог стандарда 9–12

Датум ступања на снагу 13

**Циљеви** 14–15

**Дефиниције** 16–17

#### **Захтеви**

Спровођење ангажовања на прегледу у складу са овим стандардом 18–20

Етички захтеви 21

Професионално просуђивање 22–23

Контрола квалитета на нивоу ангажовања 24–28

Прихватање и наставак односа са клијентом и ангажовања на прегледу 29–41

Комуникација са руководством или лицима овлашћеним за управљање 42

Извођење ангажовања 43–57

Накнадни догађаји 58–60

Писане изјаве руководства 61–65

Процена доказа добијених вршењем поступака 66–68



Формирање закључка практичара  
о финансијским извештајима 69–85

Извештај практичара 86–92

Документација 93–96

**Примена и остала објашњења**

Делокруг овог стандарда А1–А5

Ангажовање на прегледу историјских  
финансијских извештаја А6–А7

Циљеви А8–А10

Дефиниције А11–А13

Спровођење ангажовања на прегледу  
у складу са овим стандардом А14

Етички захтеви А15–А16

Професионални скептицизам и  
професионално просуђивање А17–А25

Контрола квалитета на нивоу ангажовања А26–А33

Прихватање и наставак односа са клијентом и  
ангажовања на компилацији А34–А62

Комуникација са руководством или лицима  
овлашћеним за управљање А63–А69

Извођење ангажовања А70–А99

Писане изјаве руководства А100–А102

Процена доказа добијених вршењем поступака А103–А105

Формирање закључка практичара  
о финансијским извештајима А106–А117

Извештај практичара А118–А144

Документација А145

Прилог 1: Пример писма о ангажовању за ангажовање на прегледу историјских финансијских  
извештаја

Прилог 2: Пример извештаја практичара о прегледу

Међународни стандард ангажовања на прегледу (ISRE) 2400 (ревидиран), *Ангажовања на прегледу историјских извештаја* треба тумачити у контексту Предговора Међународним стандардима контроле квалитета, ревизије, уверавања и сродних услуга.

**Увод**

**Делокруг овог стандарда**

1. Овај међународни стандард ангажовања на прегледу (ISRE) бави се: (видети параграф А1)

(а) Одговорностима практичара који је ангажован на прегледу историјских финансијских извештаја, када практичар није ревизор финансијских извештаја ентитета; и

(б) Обликом и садржајем извештаја практичара о финансијским извештајима.

2. Овај стандард се не бави прегледом финансијских извештаја ентитета или периодичних финансијских информација које врши практичар који је независни ревизор финансијских извештаја ентитета (видети параграф А2).

3. Овај стандард се примењује, прилагођен по потреби, на прегледе осталих историјских финансијских информација. Ангажовања на основу којих се пружа уверавање ограниченог степена се врши у складу са стандардом ISAE 3000.

*Однос са ISQC*

4. Системи, политике и процедуре контроле квалитета су одговорност фирме. ISQC 1 се примењује на фирме професионалних рачуновођа у вези са ангажовањем фирме на прегледу финансијских извештаја. Одредбе овог стандарда у вези са контролом квалитета на нивоу појединачних ангажовања на прегледу су засноване на премиси да је фирма обавезна да примењује ISQC 1 или захтеве који су у најмањој мери једнако строги. (видети параграфе А3–А5)

#### **Ангажовање на прегледу историјских финансијских извештаја**

5. Преглед историјских финансијских извештаја је ангажовање на основу ког се пружа уверавање ограниченог степена, као што је описано у *Међународном стандарду ангажовања на основу којих се пружа уверавање* (Оквир уверавања). (видети параграфе А6–А7)

6. У прегледу финансијских извештаја, практичар изражава закључак који је осмишљен да повећа степен поузданости код циљних корисника у вези са припремом финансијских извештаја ентитета у складу са применљивим оквиром финансијског извештавања. Закључак практичара је заснован на његовом стицању уверавања ограниченог степена. Извештај практичара укључује опис природе ангажовања на прегледу као контекста како би читаоци извештаја били у стању да разумеју закључак.

7. Практичар првенствено поставља упите и врши аналитичке поступке у циљу прибављања довољно адекватних доказа као основе за доношење закључака о финансијским извештајима у целини, који се изражавају у складу са захтевима овог стандарда.

8. Ако практичар постане свестан питања које га може навести на то да верује у могућност постојања погрешних исказа у финансијским извештајима, практичар осмишљава и спроводи додатне поступке које сматра неопходним у датим околностима, како би могао да донесе закључак о финансијским извештајима у складу са овим ISRE.

#### **Надлежност овог стандарда**

9. Овај стандард садржи циљеве које практичар треба да испуни примењујући овај стандард, а који пружају контекст захтева овог стандарда и намера им је да помогну практичару да разуме шта треба да се постигне ангажовањем на прегледу.

10. Овај стандард садржи захтеве, изражене употребом садашњег глаголског времена, који су осмишљени да омогуће практичару да испуни задате циљеве.

11. Поред тога, овај стандард садржи уводни материјал, дефиниције и материјал који се односи на примену и друга објашњења, који обезбеђују контекст релевантан за адекватно разумевање ISRE.

12. Материјал који се односи на примену и друга објашњења пружају додатна објашњења у вези са захтевима и смерницама за испуњење тих захтева. Иако ове смернице саме по себи не представљају захтеве, оне су релевантне за адекватну примену захтева. Материјал који се односи на примену и друга објашњења, такође, могу да пруже основне информације о питањима којима се бави овај стандард, а које помажу у испуњењу захтева.

#### **Датум ступања на снагу**

13. Овај стандард важи за прегледе финансијских извештаја за периоде који завршавају 31. децембра 2013. године или касније,

#### **Циљеви**

14. Циљ практичара у прегледу финансијских извештаја у складу са овим стандардом је:

(а) Стицање уверавања ограниченог степена, првенствено постављањем упита и спровођењем аналитичких поступака, у вези са тим да ли финансијски извештаји у целини не садрже погрешне исказе, чиме се омогућава практичару да изрази закључак о томе да ли је практичар уочио било шта што би могло да га наведе да сматра да финансијски извештаји нису припремљени, по свим материјално значајним аспектима, у складу са применљивим оквиром финансијског извештавања; и

(б) Подношење извештаја о финансијским извештајима у целини и саопштавање, према захтевима овог стандарда.

15. У свим случајевима када не може да се стекне уверавање ограниченог степена и квалификовани закључак у извештају практичара није задовољавајући у датим околностима, овај стандард захтева да се практичар уздржи од изражавања закључка у извештају о ангажовању или да се, када је то прикладно, повуче из ангажовања, ако је повлачење из ангажовања могуће према применљивом закону или регулативи. (видети параграфе А8–А10, А115–А116)

#### **Дефиниције**

16. Појмовник који је део овог приручника (Појмовник) садржи и изразе дефинисане у овом стандарду, а такође и описе осталих израза који се помињу у овом стандарду, у циљу доследног

тумачења. На пример, изрази „руководство“ и „лица овлашћена за управљање“, који се користе у овом стандарду, дефинисани су у Појмовнику. (видети параграфе A11–A12)

17. За сврхе овог стандарда, наведени изрази имају значења описана у наставку:

(а) *Аналитички поступци* – Аналитички поступци обухватају процену финансијских информација путем анализе односа и повезаности између финансијских као и нефинансијских информација. Аналитички поступци, такође укључују и истраживање идентификованих флукуација или односа који нису конзистентни са другим релевантним информацијама или које значајно одступају од очекиваних износа.

(б) *Ризик ангажовања* – Ризик да ће практичар донети неприкладан закључак када постоје материјално погрешни искази у финансијским извештајима.

(ц) *Финансијски извештаји опште намене* – Финансијски извештаји припремљени у складу са оквиром опште намене.

(д) *Оквир опште намене* – Оквир финансијског извештавања осмишљен да би се задовољиле уобичајене потребе за финансијским информацијама широког круга корисника. Оквир финансијског извештавања може бити оквир фер презентације или оквир усклађености.

(е) *Упит* – Упит се састоји од тражења информација од обавештених лица, финансијских и нефинансијских, унутар и ван ентитета.

(ф) *Ограничено уверавање* – Степен уверавања који се стиче када је ризик ангажовања сведен на ниво који је прихватљив у околностима ангажовања, али где је ризик већи него код ангажовања којим се пружа уверавање у разумној мери, као основа за изражавање закључка у складу са овим стандардом. Комбинација природе, времена и обима поступака за прикупљање доказа је у најмањој мери довољна за практичара да стекне логичан ниво уверавања. Да би био логичан, ниво уверавања стечен од стране практичара вероватно ће повећати поверење корисника у финансијске извештаје. (видети параграф 13)

(г) *Практичар* – Професионални рачуновођа у јавној пракси. Овај израз укључује партнера у ангажовању или остале чланове тима који ради на ангажовању или, ако је применљиво, фирме. Када овај стандард експлицитно налаже да захтев или одговорност испуни партнер у ангажовању, користи се термин „партнер у ангажовању“ уместо термина „практичар“. „Партнер у ангажовању“ и „фирма“ се користе када је то релевантно за њихове еквиваленте у јавном сектору.

(х) *Професионално расуђивање* – Примена релевантне обуке, знања и искуства у контексту који одређује ревизија, рачуноводство и етички стандарди, при доношењу одлука базираних на информацијама, о правцима деловања који су адекватни у датим околностима ангажовања на ревизији.

(и) *Релевантни етички захтеви* – Етички захтеви који су обавезујући за тим који ради на ангажовању и лице које врши контролни преглед квалитета ангажовања, а који су уобичајено дати у деловима А и Б *Етичког кодекса за професионалне рачуновође* (IEASBA Кодекс) који је објавио Одбор за међународне рачуноводствене стандарде етике за рачуновође, заједно са националним захтевима уколико су рестриктивнији.

(ј) *Финансијски извештаји специјалне намене* – Финансијски извештаји припремљени у складу са оквиром специјалне намене.

(к) *Оквир специјалне намене* – Оквир финансијског извештавања осмишљен у циљу испуњавања потреба за финансијским информацијама специфичних корисника. Оквир финансијског извештавања може бити оквир фер презентације или оквир усклађености.

#### **Захтеви**

##### **Спровођење ангажовања на прегледу у складу са овим стандардом**

18. Практичар треба да стекне разумевање целокупног текста овог стандарда, укључујући његову примену и остала објашњења, да би разумео његове циљеве и правилно применио његове захтеве. (видети параграф A14)

##### *Усклађеност са релевантним захтевима*

19. Практичар испуњава све захтеве овог стандарда осим у случају када одређени захтев није релевантан за ангажовање на компилацији, на пример ако околности наведене у захтеву не постоје у ангажовању.

20. Практичар не може да искаже усклађеност са овим стандардом осим ако практичар није испунио све захтеве овог стандарда који су релевантни за ангажовање на прегледу.

##### **Етички захтеви**

21. Практичар треба да се придржава релевантних етичких захтева, укључујући захтеве који се односе на независност (видети параграфе A15–A16).

##### **Професионално просуђивање**

22. Практичар планира и спроводи ангажовање примењујући професионално просуђивање, имајући у виду да могу постојати околности које за последицу имају постојање материјално погрешних исказа у финансијским извештајима (видети параграфе A17–A20).

23. Практичар примењује професионално просуђивање приликом спровођења ангажовања на прегледу (видети параграфе A21–A25).

**Контрола квалитета на нивоу ангажовања**

24. Партнер у ангажовању поседује стручност у вештинама и техникама у области пружања уверавања као и у области финансијског извештавања, у складу са околностима ангажовања (видети параграф A26).

25. Партнер у ангажовању је одговоран за: (видети параграфе A27–A30)

(а) Укупан квалитет сваког ангажовања на прегледу на ком ради партнер;

(б) Управљање, надзор, планирање и спровођење ангажовања на уверавању у складу са професионалним стандардима применљивим законским и регулаторним захтевима (видети параграф A31)

(ц) Примереност извештаја практичара постојећим околностима; и

(д) Спровођење ангажовања у складу са политикама и процедурама фирме које се односе на контролу квалитета, укључујући следеће:

(i) Стицање уверења да су примењене адекватне процедуре у вези са прихватањем и наставком односа са клијентом и ангажовања, и да су донети закључци примерени, укључујући разматрање да ли постоје информације које би навеле партнера у ангажовању на закључак да руководство недостаје интегритет (видети параграфе A32–A33)

(ii) Стицање уверења да тим који ради на ангажовању у целини има одговарајућу стручност и способности, укључујући вештине и технике у области пружања уверавања као и у области финансијског извештавања, да би

а. Спровели ангажовање на прегледу у складу са професионалним стандардима и применљивим законским и регулаторним захтевима; и

б. Омогућили издавање извештаја који је примерен датим околностима; и

(iii) Преузимање одговорности за одржавање адекватне документације о ангажовању.

*Релевантна разматрања по прихватању ангажовања*

26. Ако партнер у ангажовању дође до информација које би довеле до тога да фирма одбије ангажовање да су те информације биле доступне раније, партнер у ангажовању ту информацију саопштава фирми што пре тако да фирма и партнер у ангажовању могу да предузму неопходне кораке.

*Усклађеност са релевантним етичким захтевима*

27. Током ангажовања, док врши посматрања и по потреби поставља упите, партнер у ангажовању пази на појаву доказа о неусклађености чланова тима који ради на ангажовању са релевантним етичким захтевима. Ако, кроз систем контроле квалитета фирме или на други начин, партнер у ангажовању постане свестан питања која указују на то да чланови тима који ради на ангажовању нису постигли усклађеност са релевантним етичким захтевима, партнер у ангажовању, после консултација са осталима у фирми, одређује адекватне кораке.

*Надзор*

28. Ефективан систем контроле квалитета за фирму укључује процес надзора осмишљен да би пружио фирми уверавање у разумној мери да су политике и процедуре које се односе на систем контроле квалитета релевантне, адекватне и да ефективно функционишу. Партнер у ангажовању ће размотрити резултате процеса надзора према најновијим информацијама које поседује фирма, и ако је применљиво, друге фирме у мрежи, те да ли недостаци уочени у тим информацијама могу да утичу на ангажовање на прегледу.

**Прихватање и наставак односа са клијентом и ангажовања на прегледу**

*Фактори који утичу на прихватање и наставак односа са клијентом и ангажовање на прегледу*

29. Осим ако се другачије не захтева законима или регулативом, практичар не прихвата ангажовање на прегледу ако: (видети параграфе A34–A35)

(а) Практичар није уверен:

(i) Да постоји разумна сврха ангажовања; или (видети параграф A36)

(ii) Да је ангажовање на прегледу примерено датим околностима; (видети параграф A37)

(б) Практичар има разлога да верује да релевантни етички захтеви, укључујући независност, неће бити испуњени;

(ц) Да практичарево прелиминарно разумевање околности ангажовања указује на то да ће информације неопходне за извођење ангажовања на прегледу вероватно бити недоступне или непоуздане; (видети параграф А38)

(д) Практичар има разлога да сумња у интегритет руководства у смислу да постоји вероватноћа да ће утицати на исправно спровођење ангажовања; или (видети параграф А37(б))

(е) Руководство или лица овлашћена за управљање намећу таква ограничења делокруга рада практичара у смислу предложеног ангажовања на прегледу да практичар верује да ће ограничења довести до тога да се практичар уздржи од изражавања закључка о финансијским извештајима.

*Предуслови за прихватање ангажовања на прегледу*

30. Пре прихватања ангажовања на прегледу, практичар: (видети параграф А39)

(а) Одређује да ли је оквир финансијског извештавања примењен у припреми финансијских извештаја применљив, укључујући, у случају финансијских извештаја специјалне намене, стицање разумевања о намени финансијских извештаја и циљним корисницима; и (видети параграфе А40–А46)

(б) Прибавља сагласност руководства о прихватању и разумевању њихових одговорности: (видети параграфе А47–А50)

(i) За припрему финансијских извештаја у складу са применљивим оквиром финансијског извештавања, укључујући, где је то релевантно, њихову истиниту и објективну презентацију;

(ii) За такве интерне контроле за које руководство утврди да су неопходне за припрему финансијских извештаја у којима нема материјално значајних погрешних исказа, било услед криминалне радње или грешке; и

(iii) За обезбеђивање практичару:

а. Приступа свим информацијама чијег је постојања руководство свесно, а које су релевантне за припрему финансијских извештаја, као што су евиденције, документација и остало;

б. Додатних информација које практичар може да тражи од руководства за потребе прегледа; и

ц. Неограничен приступ лицима из ентитета од којих практичар сматра да треба да прибави доказе.

31. Ако практичар није задовољан реализацијом било којег од претходно поменутих питања као предуслова за прихватање ангажовања на прегледу, практичар дискутује о томе са руководством или лицима овлашћеним за управљање. Ако не могу да се изврше промене којима ће се задовољити практичар у вези са тим питањима, практичар не прихвата понуђено ангажовање осим ако на то није обавезан законом или регулативом. Међутим, ангажовање спроведено у таквим околностима није у складу са овим стандардом. У складу са тим, практичар не укључује никакву референцу у свом извештају да је преглед извршен у складу са овим стандардом.

32. Ако се након прихватања ангажовања открије да практичар није задовољан реализацијом поменутих предуслова, практичар дискутује о томе са руководством или лицима овлашћеним за управљање, и утврђује:

(а) Да ли проблем може да се реши;

(б) Да ли је прикладно да настави са ангажовањем; и

(ц) Да ли, и како, саопштити информације о датом питању у извештају практичара.

*Додатна разматрања када је текст извештаја практичара прописан законом или регулативом*

33. Извештај практичара о ангажовању на прегледу садржи референцу на овај стандард само ако извештај испуњава захтеве назначене у параграфу 86.

34. У неким случајевима, када је преглед извршен у складу са применљивим законом или регулативом одређеног правног система, релевантним законима или регулативом може да буде прописан изглед или текст извештаја практичара који се по свом облику или терминима значајно разликује од захтева наведених у овом стандарду. У таквим околностима, практичар процењује да ли би корисници могли погрешно да протумаче уверавање стечено прегледом финансијских извештаја и, ако је то случај, да ли додатна објашњења у извештају практичара могу да ублаже могућност неспоразума. (видети параграфе А51, А142).

35. Ако практичар закључи да додатна објашњења у практичаревом извештају не могу да ублаже могућност неспоразума, практичар неће прихватити ангажовање на прегледу осим ако га

на то не обавезује закон или регулатива. Ангажовање спроведено у таквим околностима није у складу са овим стандардом. У складу са тим, практичар не укључује никакву референцу у свом извештају да је преглед извршен у складу са овим стандардом. (видети параграфе А51, А142).

#### *Усаглашавање услова ангажовања*

36. Практичар усаглашава услове ангажовања са руководством или, по потреби, лицима овлашћеним за управљање, пре извођења ангажовања.

37. Договорени услови ангажовања се евидентирају у писму о ангажовању или у другом адекватном облику писаног споразума, и укључују: (видети параграфе А52–А54, А56)

(а) Предвиђену употребу и дистрибуцију финансијских информација, и сва ограничења употребе или дистрибуције, када је то применљиво;

(б) Идентификацију примењивог оквира финансијског извештавања;

(ц) Циљ и делокруг ангажовања на прегледу;

(д) Одговорности практичара;

(е) Одговорности руководства, укључујући оне који су назначени у параграфу 30(б); (видети параграфе А47–А50, А55)

(ф) Изјаву да ангажовање није ангажовање на ревизији и да практичар неће изразити ревизијско мишљење о финансијским извештајима; и

(г) Референцу на очекивани облик и садржај извештаја који издаје практичар, и изјаву да могу постојати околности у којима извештај може да се разликује од очекиваног облика и садржине.

#### *Поновна ангажовања*

38. Код поновних ангажовања на прегледу, практичар процењује да ли околности, укључујући измене у разматрању прихватања ангажовања, захтевају ревидирање услова ангажовања и да ли постоји потреба да се руководство или, по потреби, лица овлашћена за управљање, подсети о постојећим условима ангажовања (видети параграф А57)

#### *Прихватање измена у условима ангажовања на прегледу*

39. Практичар не прихвата измене у условима ангажовања када нема разумног оправдања за то. (видети параграфе А58–А60).

40. Ако, пре него што заврши ангажовање на прегледу, практичар добије захтев да промени ангажовање у ангажовање за које се не прибавља уверавање, практичар утврђује да ли постоји разумно оправдање да то уради. (видети параграфе А61–А62).

41. Ако се услови ангажовања промене у току ангажовања, практичар и руководство или, по потреби, лица овлашћена за управљање усаглашавају и евидентирају нове услове ангажовања у писму о ангажовању или другом одговарајућем облику писаног споразума.

#### **Комуникација са руководством или лицима овлашћеним за управљање**

42. Практичар благовремено комуницира са руководством или, ако је то применљиво, лицима овлашћеним за управљање током спровођења ангажовања на прегледу у вези са свим питањима која се односе на ангажовање на прегледу која су, према професионалном просуђивању практичара, довољно значајна да заслужују пажњу руководства или, ако је то применљиво, лица овлашћених за управљање. (видети параграфе А63–А69).

#### **Извођење ангажовања**

##### *Материјални значај у прегледу финансијских извештаја.*

43. Практичар одређује материјални значај за финансијске извештаје у целини, и примењује тај материјални значај при осмишљавању поступака и процени резултата добијених применом тих поступака. (видети параграфе А70–А73)

44. Практичар ревидира материјални значај за финансијске извештаје у целини у случају да током прегледа постане свестан информације која би узроковала другачију првобитну процену материјалног значаја. (видети параграф А74)

##### *Разумевање које стиче практичар*

45. Практичар стиче разумевање ентитета и његовог окружења, и применљивог оквира финансијског извештавања, да би се идентификовале области у финансијским извештајима где постоји вероватноћа да ће настати погрешни искази, те да би се на тај начин установила основа за осмишљавање поступака усмерених на те области. (видети параграфе А75–А77)

46. Разумевање практичара укључује следеће: (видети параграфе А78, А87, А89)

(а) Релевантни привредни, регулаторни и остали екстерни фактори укључујући применљиви оквир финансијског извештавања;

(б) Природа ентитета, укључујући:

(i) Његово пословање;

(ii) Власничку и управљачку структуру;

(iii) Врсте инвестиција и планираних инвестиција ентитета;

(iv) Како је ентитет структурисан и како се финансира; и

(v) Циљеве и стратегије ентитета;

(ц) Рачуноводствени систем и рачуноводствене евиденције ентитета; и

(д) Одабир и примену рачуноводствених политика.

*Осмишљавање и извођење поступака*

47. Да би прибавио довољно адекватних доказа као основу за доношење закључака о финансијским извештајима у целини, практичар осмишљава и врши аналитичке поступке и поставља упите: (видети параграфе А79–А83, А87, А89)

(а) Да би обрадио све материјално значајне ставке у финансијским извештајима, укључујући обелодањивања; и

(б) Да би се фокусирао на области у финансијским извештајима где постоји вероватноћа да ће настати материјално значајни погрешни искази.

48. Упити које практичар поставља руководству и по потребу осталима у ентитету, укључују следеће: (видети параграфе А84–А87):

(а) Како руководство врши значајне рачуноводствене процене које се захтевају применљивим оквиром финансијског извештавања;

(б) Идентификацију повезаних страна и трансакција са повезаним странама, укључујући и сврху тих трансакција;

(ц) Да ли постоје значајне, неуобичајене или сложене трансакције, догађаји или питања која су утицала или су могла да утичу на финансијске извештаје ентитета, укључујући:

(i) Значајне промене у пословним активностима или пословању ентитета;

(ii) Значајне промене у условима уговора које материјално утичу на финансијске извештаје ентитета, укључујући услове финансирања и дужничке уговоре или клаузуле.

(iii) Значајна уноси у дневне књиге или друге корекције финансијских извештаја;

(iv) Значајне трансакције које су се десиле или су признате пред крај извештајног периода:

(v) Статус свих некоригованих погрешних исказа идентификованих током претходних ангажовања; и

(vi) Ефекти или могуће импликације по ентитет трансакција или односа са повезаним странама; и

(д) Постојање свих стварних, претпостављених или наводних:

(i) Криминалних радњи или незаконитих активности које утичу на ентитет; и

(ii) Неусклађеност са законским одредбама или регулативом за коју је опште познато да има директан утицај на одређивање материјално значајних износа и обелодањивања у финансијским извештајима, као што су прописи и регулатива у вези пореза и пензија;

(е) Да ли је руководство идентификовало и одговорило на догађаје који су се одиграли између датума финансијског извештаја и датума извештаја практичара који захтева корекције финансијских извештаја или обелодањивања у њима.

(ф) Основа за процену од стране руководства у вези са способношћу фирме да настави пословање у складу са начелом сталности пословања; (видети параграф А88)

(г) Да ли постоје догађаји или услови за које би могло да се каже да бацају сумњу на способност фирме да настави пословање у складу са начелом сталности пословања;

(х) Материјалне обавезе, уговорне обавезе или потенцијалне обавезе које су утицала или су могле да утичу на финансијске извештаје ентитета, укључујући обелодањивања; и

(и) Материјалне немонетарне трансакције или трансакције без надокнаде у периоду финансијског извештавања који се разматра.

49. Код осмишљавања аналитичких поступака, практичар разматра да ли су подаци из рачуноводственог система ентитета и његових рачуноводствених евиденција адекватни за циљеве извођења аналитичких поступака. (видети параграфе А89–А91)

Поступци за специфичне околности

Повезане стране

50. Током прегледа, практичар пази на постојање аранжмана или информација које могу да укажу на постојање односа или трансакција између повезаних страна које руководство није претходно идентификовало или обелоданило практичару.

51. Ако практичар током вршења прегледа идентификује значајне трансакције ван уобичајених токова пословања ентитета, практичар поставља упите руководству о:

(а) Природи тих трансакција;

(б) Могућем учешћу повезаних страна; и

(ц) Економској логици (или њеном непостојању) тих трансакција.

Криминалне радње и неусклађеност са законима или регулативом

52. Када се појаве показатељи који указују на постојање криминалне радње и неусклађености са законима или регулативом или могућност постојања криминалне радње и неусклађености са законима или регулативом, практичар:

(а) Обавештава о томе одговарајући ниво највишег руководства или, по потреби, лица овлашћена за управљање;

(б) Захтева од руководства да изврши процену ефеката, ако их има, на финансијске извештаје;

(ц) Разматра ефекте, ако их има, процене од стране руководства ефеката криминалне радње или неусклађености са законима или регулативом о којој је обавештен практичар, на закључак практичара о финансијским извештајима и на извештај практичара; и

(д) Утврђује да ли има одговорност да о постојању или сумњи у постојање криминалне радње или незаконитих активности обавести неког ван ентитета. (видети параграф А92)

Начело сталности пословања

53. Преглед финансијских извештаја укључује разматрање способности ентитета да настави пословање у складу са начелом сталности пословања. Разматрајући процену руководства која се односи на способност ентитета да настави пословање у складу са начелом сталности, практичар обрађује исти период који је користило руководство да би дошло до своје процене у складу са захтевима применљивог оквира финансијског извештавања, или у складу са законима и регулативом уколико прописују дужи период.

54. Ако, током вршења прегледа, практичар постане свестан догађаја или услова који могу да баце сумњу на способност фирме да настави пословање у складу са начелом сталности пословања, практичар: (видети параграф А93)

(а) Поставља упите руководству о будућим планираним активностима које утичу на способност ентитета да настави пословање у складу са начелом сталности пословања и о изводљивости тих планова, као и да ли руководство верује да ће резултати тих планова побољшати ситуацију у вези са способношћу ентитета да настави пословање у складу са начелом о сталности пословања;

(б) Процењује резултате тих упита да би размотрио да ли одговори руководства представљају задовољавајућу основу за:



(i) Наставак презентовања финансијских извештаја у складу са начелом сталности пословања ако применљиви оквир финансијског извештавања укључује и претпоставку о способности ентитета да настави пословање у складу са начелом о сталности пословања; или

(ii) Закључи да ли су финансијских извештаји материјално погрешни, или на други начин наводе на погрешан закључак у вези са способношћу ентитета да настави пословање у складу са начелом сталности пословања; и

(ц) Разматра одговоре руководства у светлу свих релевантних информација којих је практичар постао свестан као резултат прегледа.

Коришћење рада других

55. Приликом вршења прегледа, практичар ће можда морати да користи резултате рада других практичара или појединаца или организација који поседују стручност у областима различитим од рачуноводства и уверавања. Ако током ангажовања практичар користи резултате рада других практичара или стручњака, практичар предузима одговарајуће кораке како би био уверен да је извршени рад адекватан за циљеве практичара (видети параграф А80).

*Усаглашавање финансијских извештаја са основним рачуноводственим евиденцијама*

56. Практичар прибавља доказе да су финансијски извештаји усклађени или усаглашени са основном рачуноводственом евиденцијом ентитета. (видети параграф А94)

*Додатни поступци када практичар постане свестан могућности постојања материјално погрешних исказа у финансијским извештајима*

57. Ако практичар постане свестан питања које указује на могућност постојања материјално погрешних исказа у финансијским извештајима, практичар осмишљава и врши додатне поступке који омогућавају практичара да: (видети параграфе А95–А99)

(а) Закључи да то питање вероватно неће узроковати да финансијски извештај у целини буде материјално погрешан; или

(б) Утврди да питање узрокује да финансијски извештај у целини буде материјално погрешан.

#### **Накнадни догађаји**

58. Ако практичар постане свестан догађаја који су се одиграли између датума финансијских извештаја и датума извештаја практичара који захтевају корекцију или обелодањивање у финансијским извештајима, практичар захтева од руководства да коригује те погрешне исказе.

59. Практичар нема обавезу да врши било какве поступке у вези са финансијским извештајима после датума извештаја практичара. Међутим, ако после датума извештаја практичара али пре датума објављивања финансијских извештаја, практичар дође у посед одређене чињенице која је, да му је била позната на датум извештаја практичара, могла да доведе до тога да практичар измени свој извештај, практичар:

(а) Дискутује о томе са руководством или, ако је применљиво, лицима овлашћеним за управљање;

(б) Утврђује да ли су потребне измене финансијских извештаја; и

(ц) Ако јесу, поставља упит руководству како планира да реши то питање у финансијским извештајима.

60. Ако руководство не измени финансијске извештаје у околностима када практичар сматра да треба да се измене, а извештај практичара је већ стављен на увид ентитету, практичар саопштава руководству и лицима овлашћеним за управљање да не стављају финансијске извештаје на увид трећим странама док се не унесу неопходне измене. Ако се финансијских извештаји накнадно ипак објаве без уношења неопходних измена, практичар предузима одговарајуће активности како би спречио ослањање на извештај практичара.

#### **Писане изјаве руководства**

61. Практичар захтева од руководства писану изјаву да је руководство испунило своје одговорности описане у договореним условима ангажовања. Писана изјава укључује: (видети параграфе А100–А102)

(а) Да је руководство испунило своје одговорности за припрему финансијских извештаја у складу са применљивим оквиром финансијског извештавања, укључујући и њихов истинит и објективан приказ где је то релевантно, и да је ставило на увид практичару све релевантне информације и обезбедило приступ информацијама као што је договорено у условима ангажовања; и

(б) Да су све трансакције евидентирани и да се одражавају у финансијским извештајима.

Ако се законом или регулативом захтева да руководство састави писану изјаву о својим одговорностима и практичар утврди да таква изјава садржи неке или све изјаве које се захтевају подпараграфима (а)–(б), релевантна питања обухваћена таквим изјавама не треба да буду укључена у писану изјаву руководства.

62. Практичар такође захтева да писана изјава руководства које је руководство обелоданило практичара садржи: (видети параграф А101)

(а) Идентитет повезаних страна ентитета и свих односа и трансакција са повезаним странама којих је руководство свесно;

(б) Значајне чињенице које се односе на све криминалне радње које је руководство открило или у чије постојање сумња, а које су могле да утичу на ентитет;

(ц) Све откривене случајеве неусклађености или случајеве на које се сумња, чији су ефекти утицали на финансијске извештаје ентитета;

(д) Све информације релевантне за примену начела сталности пословања у финансијским извештајима;

(е) Да су сви догађаји који су се одиграли после датума финансијских извештаја и за које применљиви оквир финансијског извештавања захтева корекције или обелодањивања, кориговани или обелодањени;

(ф) Материјалне обавезе, уговорне обавезе или клаузуле које су утицале или могу да утичу на финансијске извештаје ентитета, укључујући обелодањивања; и

(г) Материјално значајне немонетарне трансакције или трансакције без накнаде које је вршио ентитет у извештајном периоду који се разматра.

63. Ако руководство не обезбеди једну или више захтеваних писаних изјава, практичар: (видети параграф А100)

(а) Дискутује о том питању са руководством и ако је применљиво, лицима овлашћеним за управљање;

(б) Поново процењује интегритет руководства и процењује ефекат који то може да има на поузданост изјава (писаних или усмених) и доказа уопште; и

(ц) Предузима адекватне кораке, укључујући одређивање могућих ефеката на закључке у извештају практичара у складу са овим стандардом.

64. Практичар ће се уздржати од изражавања закључка о финансијским извештајима или ће се повући из ангажовања ако је повлачење могуће у складу са применљивим законима или, по потреби, регулативом, ако:

(а) Практичар закључи да постоји сумња у вези са интегритетом руководства у смислу да писане изјаве нису поуздане; или

(б) Руководство не обезбеди писане изјаве захтеване параграфом б1.

*Датум и период(и) на које се односе писане изјаве*

65. Датум писане изјаве треба да буде што ближи датуму извештаја практичара, али не после њега. Писане изјаве треба да се односе на све финансијске извештаје и периоде на које се односи извештај практичара.

#### **Процена доказа добијених вршењем поступака**

66. Практичар процењује да ли је вршењем поступака прибављено довољно адекватних доказа и ако није, практичар тада врши додатне поступка за које је просудио да су неопходни у датим околностима да би могао да дође до закључка о финансијским извештајима. (видети параграф А103)

67. Ако практичар није у стању да прибави довољно адекватних доказа да би формирао закључак, практичар дискутује са руководством и по потреби, лицима овлашћеним за управљање, о последицама које би то могло да има по делокруг прегледа. (видети параграфе А104–А105)

*Процена ефекта на извештаје практичара*

68. Практичар процењује доказе прибављене вршењем поступака да би одредио њихов ефекат на извештај практичара. (видети параграф А103)

#### **Формирање закључка практичара о финансијским извештајима**

*Разматрање применљивог оквира финансијског извештавања у вези са финансијским извештајима*

69. Приликом формирања закључка о финансијским извештајима, практичар:

(а) Процењује да ли финансијски извештаји садрже адекватну референцу или опис применљивог оквира финансијског извештавања; (видети параграф А106–А107)

(б) У контексту захтева применљивог оквира финансијског извештавања и резултата извршених поступака, разматра:

(i) Да ли је терминологија коришћена у финансијским извештајима, укључујући и назив сваког од финансијских извештаја, прикладна;

(ii) Да ли су финансијским извештајима адекватно обелодањене све значајне рачуноводствене политике које су одабране и примењене;

(iii) Да ли су одабране и примењене рачуноводствене политике доследне применљивом оквиру финансијског извештавања и да ли су прикладне;

(iv) Да ли рачуноводствене процене до којих је дошло руководство делују разумно;

(v) Да ли информације презентоване у финансијским извештајима делују релевантно, поуздано, упоредиво и разумљиво; и

(vi) Да ли финансијски извештаји садрже адекватна обелодањивања која омогућавају циљним корисницима да разумеју ефекте материјално значајних трансакција и догађаја на информације пренете у финансијским извештајима. (видети параграфе А108–А110)

70. Практичар разматра утицај:

(а) Некоригованих погрешних исказа идентификованих током прегледа, и у прегледу финансијских извештаја ентитета извршеном претходне године, на финансијске извештаје у целини; и

(б) Квалитативних аспеката рачуноводствених пракси ентитета, укључујући показатеље потенцијалне необјективности у просуђивањима руководства. (видети параграф А111–А112)

71. Ако су финансијски извештаји припремљени у складу са оквиром фер презентације, разматрања практичара такође укључују: (видети параграф А109)

(а) Укупну презентацију, структуру и садржај финансијских извештаја у складу са применљивим оквиром;

(б) Да ли финансијски извештаји, укључујући повезане напомене, изгледају као да приказују основне трансакције и догађаје тако да се постиже истинит и објективан приказ у контексту финансијских извештаја у целини.

#### *Форма закључка*

72. Закључак практичара о финансијским извештајима, био он немодификован или модификован, изражава се у одговарајућој форми у контексту оквира финансијског извештавања примењеног у финансијским извештајима.

Немодификовани закључак

73. Практичар изражава немодификовани закључак у извештају практичара о финансијским извештајима у целини када је практичар стекао ограничено уверавање да би могао да закључи да није уочио ништа шта би могло да га наведе да помисли да финансијски извештаји нису припремљени, по свим материјално значајним аспектима, у складу са применљивим оквиром финансијског извештавања.

74. Када практичар изражава немодификовани закључак, практичар тада, осим ако не постоји другачији захтев у закону или регулативи, користи једну од следећих формулација: (видети параграфе А113–А114)

(а) „На основу извршеног прегледа, нисмо дошли ни до каквих сазнања на основу којих бисмо сматрали да приложени финансијски извештаји не дају истинит и објективан приказ (или нису истинито и објективно, по свим материјално значајним аспектима, приказани) у складу са применљивим оквиром финансијског извештавања,” (за финансијске извештаје припремљене на основу оквира фер презентације).

(б) „На основу извршеног прегледа, нисмо дошли ни до каквих сазнања на основу којих бисмо сматрали да приложени финансијски извештаји нису припремљени у складу са применљивим оквиром финансијског извештавања,” (за финансијске извештаје припремљене на основу оквира усклађености).

## Модификовани закључак

75. Практичар изражава модификовани закључак у извештају практичара о финансијским извештајима у целини када:

(а) Практичар утврди, на основу извршених поступака и прикупљених доказа, да су финансијски извештаје материјално погрешни; или

(б) Практичар није у стању да прибави довољно адекватних доказа који се односе на једну или више ставки у финансијским извештајима које су материјално значајне у односу на финансијске извештаје у целини.

76. Када практичар модификује закључак изражен о финансијским извештајима, практичар:

(а) По потреби користи наслов „Квалификовани закључак“, „Негативан закључак“ или „Уздржавање од изражавања закључак“, за пасус са закључком у извештају практичара; и

(б) Додаје опис питања које је довело до модификације под одговарајућим насловом (на пример, „Основа за квалификовани закључак“, „Основа за негативан закључак“ или „Основа за уздржавање од изражавања закључка“, по потреби) у одвојеном пасусу у извештају практичара пре пасуса са закључком (који се назива пасус са основом за закључивање).

Финансијски извештаји су материјално погрешно исказани

77. Ако практичар одреди да су финансијских извештаји материјално погрешни, практичар изражава:

(а) Квалификовани закључак, када практичар закључује да ефекти питања која су узроковала модификацију материјално значајни за финансијске извештаје али не и прожимајући; или

(б) Негативан закључак, када ефекти питања која су узроковала модификацију материјално значајни за финансијске извештаје и прожимајући.

78. Када практичар изражава квалификовани закључак, практичар тада, осим ако не постоји другачији захтев у закону или регулативи, користи једну од следећих формулација:

(а) „На основу извршеног прегледа, осим за могуће ефекте питања описаних у пасусу *Основа за квалификовани закључак*, нисмо дошли ни до каквих сазнања на основу којих бисмо сматрали да приложени финансијски извештаји не дају истинит и објективан приказ (или нису истинито и објективно, по свим материјално значајним аспектима, приказани) у складу са применљивим оквиром финансијског извештавања,“ (за финансијске извештаје припремљене на основу оквира фер презентације); или

(б) „На основу извршеног прегледа, осим за могуће ефекте питања описаних у пасусу *Основа за квалификовани закључак*, нисмо дошли ни до каквих сазнања на основу којих бисмо сматрали да приложени финансијски извештаји нису припремљени, по свим материјално значајним аспектима, у складу са применљивим оквиром финансијског извештавања,“ (за финансијске извештаје припремљене на основу оквира усклађености).

79. Када практичар изражава негативан закључак о финансијским извештајима, практичар тада, осим ако не постоји другачији захтев у закону или регулативи, користи једну од следећих формулација:

(а) „На основу извршеног прегледа, због значаја питања описаних у пасусу *Основа за негативан закључак*, закључујемо да приложени финансијски извештаји не дају истинит и објективан приказ (или не приказују истинито и објективно, по свим материјално значајним аспектима) у складу са применљивим оквиром финансијског извештавања,“ (за финансијске извештаје припремљене на основу оквира фер презентације); или

(б) „На основу извршеног прегледа, због значаја питања описаних у пасусу *Основа за негативан закључак*, закључујемо да приложени финансијски извештаји нису припремљени, по свим материјално значајним аспектима, у складу са применљивим оквиром финансијског извештавања,“ (за финансијске извештаје припремљене на основу оквира усклађености).

80. У пасусу са основом за закључак, у вези са материјално погрешним исказима који представљају разлог за квалификовани закључак или негативан закључак, практичар:

(а) Описује и квантификује финансијске ефекте погрешних исказа ако се материјално погрешни искази односе на конкретне износе у финансијским извештајима (укључујући квантитативна обелодањивања), осим ако то није изводљиво, у ком случају практичар то наводи;

(б) Објашњава како су обелодањивања погрешно исказана ако се материјално погрешан исказ односи на наративна обелодањивања; или

(ц) Описује природу изостављених информација ако се материјално погрешан исказ односи на необелодањивање информација чије обелодањивање је захтевано. Осим у случају да је то забрањено законом, практичар укључује и изостављена обелодањивања када је то изводљиво.

Немогућност прибављања довољно адекватних доказа

81. Ако практичар није стању да формира закључак о финансијским извештајима зато што није могао да прибави довољно адекватних доказа, практичар:

(а) Изражава квалификовани закључак ако практичар закључи да могући ефекти на финансијске извештаје неоткривених погрешних исказа, ако постоје, могу бити материјални али не прожимајући; или

(б) Се уздржава од изражавања закључка ако закључи да могући ефекти на финансијске извештаје неоткривених погрешних исказа, ако постоје, могу бити материјални и прожимајући.

82. Практичар се повлачи из ангажовања ако су присутни следећи услови: (видети параграфе А115–А117)

(а) Због ограничења делокруга прегледа наметнутих од стране руководства након што је практичар прихватио ангажовање, практичар није у могућности да прибави довољно адекватних доказа да би могао да донесе закључак о финансијским извештајима;

(б) Практичар је утврдио да су могући ефекти неоткривених погрешних исказа на финансијске извештаје материјални и прожимајући; и

(ц) Повлачење је могуће у складу са применљивим законима и регулативом.

83. Када практичар изражава квалификовани закључак о финансијским извештајима због немогућности да прибави довољно адекватних доказа, практичар тада, осим ако не постоји другачији захтев у закону или регулативи, користи једну од следећих формулација:

(а) „На основу извршеног прегледа, осим за могуће ефекте питања описаних у пасусу *Основа за квалификовани закључак*, нисмо дошли ни до каквих сазнања на основу којих бисмо сматрали да приложени финансијски извештаји не дају истинит и објективан приказ (или нису истинито и објективно, по свим материјално значајним аспектима, приказани) у складу са применљивим оквиром финансијског извештавања” (за финансијске извештаје припремљене на основу оквира фер презентације); или

(б) „На основу извршеног прегледа, осим за могуће ефекте питања описаних у пасусу *Основа за квалификовани закључак*, нисмо дошли ни до каквих сазнања на основу којих бисмо сматрали да приложени финансијски извештаји нису припремљени, по свим материјално значајним аспектима, у складу са применљивим оквиром финансијског извештавања” (за финансијске извештаје припремљене на основу оквира усклађености).

84. Када се уздржава од изражавања закључка о финансијским извештајима, практичар тада у пасусу са закључком наводи:

(а) Услед значаја питања описаних у пасусу са основом за уздржавање од изражавања закључка, практичар није у стању да прибави довољно адекватних доказа да би могао да донесе закључак о финансијским извештајима; и

(б) Следствено томе, практичар не изражава закључак о финансијским извештајима.

85. У пасусу са основом за закључивање, у вези са квалификованим закључком услед немогућности да се прибави довољно адекватних доказа или када се практичар уздржава од изражавања закључка, практичар укључује разлоге за немогућност да прибави довољно адекватних доказа.

#### **Извештај практичара**

86. Извештај практичара о ангажовању на прегледу је у писаном облику и садржи следеће елементе: (видети параграфе А1180–А121, А142, А144)

(а) Наслов, којим се јасно указује на то да је реч о извештају независног практичара о ангажовању на прегледу;

(б) Адресат(и), према захтевима који проистичу из околности ангажовања;

(ц) Уводни пасус у ком је:

(i) Идентификовано који су финансијски извештаји прегледани, укључујући назив сваког од извештаја који су садржани у сету финансијских извештаја и датуме и периоде на које се односи сваки од извештаја;

(ii) Наведена референца на сумарни преглед значајних рачуноводствених политика и остала објашњења; и

(iii) Наведено да су прегледани финансијски извештаји;

(д) Опис одговорности руководства за припрему финансијских извештаја, укључујући објашњење да је руководство одговорно за: (видети параграфе А122–А125)

(i) Њихову припрему у складу са применљивим оквиром финансијског извештавања, укључујући, где је то релевантно, њихову фер презентацију;

(ii) Интерне контроле које руководство сматра неопходним за припрему финансијских извештаја у којима нема материјално значајних погрешних исказа, услед криминалне радње или грешке;

(е) Ако су у питању финансијски извештаји специјалне намене:

(i) Опис сврхе за коју се припремају финансијски извештаји и ако је неопходно, циљних корисника, или упућивање на напомену у финансијским извештајима специјалне намене која садржи ту информацију; и

(ii) Ако руководство може да бира применљиви оквир финансијског извештавања приликом припреме финансијских извештаја, референца у објашњењу одговорности руководства за финансијске извештаје на одговорност руководства за утврђивање да је применљиви оквир финансијског извештавања прихватљив у датим околностима.

(ф) Опис одговорности практичара за изражавање закључка о финансијским извештајима укључујући референцу на овај стандард и где је то релевантно на, применљиви закон или регулативу; (видети параграфе А126–А127, А143)

(г) Опис прегледа финансијских извештаја и његових ограничења, и следеће изјаве: (видети параграф А128)

(i) Ангажовање на прегледу у складу са овим стандардом је ангажовање којим се пружа ограничено уверавање;

(ii) Практичар врши поступке који се првенствено састоје од постављања упита руководству и, по потреби, осталима унутар ентитета и примењује аналитичке поступке, па процењује прибављене доказе; и

(iii) Поступци који се врше приликом прегледа су значајно мањег обима од поступка који се врше приликом ревизије у складу са Међународним стандардима ревизије (ISA), и у складу са тим, практичар не изражава ревизијско мишљење о финансијским извештајима;

(х) Параграф под насловом „Закључак“ који садржи;

(i) Закључак практичара о финансијским извештајима има у целини у складу са параграфима 72–85, по потреби, и;

(ii) Референцу на применљиви оквир финансијског извештавања који је коришћен за припрему финансијских извештаја, укључујући идентификацију правног система из ког потиче оквир финансијског извештавања који је различит од Међународних стандарда финансијског извештавања и Међународних стандарда финансијског извештавања за мале и средње ентитете, објављених од стране Међународног одбора за рачуноводствене стандарде, или од Међународних рачуноводствених стандарда за јавни сектор, објављених од стране Међународног одбора за рачуноводствене стандарде за јавни сектор; (видети параграфе А129–А130)

(и) Када је закључак практичара о финансијским извештајима модификован:

(i) Пасус, са одговарајућим насловом, који садржи модификовано мишљење практичара у складу са параграфима 72 и 75–85, по потреби, и

(ii) Пасус, са одговарајућим насловом, који садржи опис питања због којих је дошло до модификације; (видети параграф А131)

(j) Референцу на обавезу практичара у складу са овим стандардом да буде усклађен са релевантним етичким захтевима;

(к) Датум извештаја практичара (видети параграфе А138–А141)

(л) Потпис практичара; и (видети параграф А132)

(м) Локацију у правном систему у ком практичар врши праксу.

*Пасус којим се скреће пажња и пасуси у вези са осталим питањима у извештају практичара*  
Пасус којим се скреће пажња

87. Практичар може да сматра за неопходно да скрене пажњу корисника на питање презентовано или обелодањено у финансијским извештајима које је, по просуђивању практичара, од толиког значаја да је кључно за корисничко разумевање финансијских извештаја. У таквим случајевима, практичар у извештај укључује пасус којим се скреће пажња, под условом да је практичар прибавио довољно адекватних доказа да закључи да питање које је презентовано у финансијским извештајима вероватно није погрешно исказано. Такав пасус се односи само на информације презентоване или обелодањене у финансијским извештајима.

88. Извештај практичара о финансијским извештајима специјалне намене укључује пасус којим се скреће пажња а чија је сврха да се обавести корисник извештаја практичара да су финансијски извештаји припремљени у складу са оквиром специјалне намене и да као резултат тога, финансијски извештаји можда неће бити прикладне за друге сврхе (видети параграфе А133–А134)

89. Практичар додаје пасус којим се скреће пажња одмах након пасуса који садржи закључак практичара од финансијским извештајима под насловом „Скретање пажње“ или под другим одговарајућим насловом.

*Пасуси у вези са осталим питањима*

90. Ако практичар сматра да је неопходно да саопшти питање које није презентовано или обелодањено у финансијским извештајима и које је по просуђивању практичара релевантно за корисничко разумевање прегледа, за одговорности практичара или извештај практичара, и да то није забрањено законом или регулативом, практичар то чини у пасусу у извештају практичара под насловом „Остала питања“ или под другим одговарајућим насловом.

*Остале информације о којима се извештава*

91. Од практичара може да се захтева да саопшти остале информације у извештају практичара о финансијским извештајима које се додају информацијама за чије је саопштавање у вези са извештавањем о финансијским извештајима практичар одговоран у складу са овим стандардом. У таквим ситуацијама, практичар те остале информације наводи у посебном делу извештаја практичара под насловом „Извештај о осталим законским или регулаторним захтевима“ или под другим одговарајућим насловом у складу са садржајем, после дела извештаја насловљеног „Извештај о финансијским извештајима“. (видети параграфе А135–А137)

*Датум извештаја практичара*

92. Датум извештаја практичара не треба да буде ранији од датума када је практичар прибавио довољно адекватних доказа као основу за закључак практичара о финансијским извештајима, укључујући и да је уверен да су: (видети параграфе А138–А141)

(а) припремљени сви извештаји који су обухваћени финансијским извештајима под применљивим оквиром финансијског извештавања, укључујући и повезане напомене, тамо где је то применљиво; и

(б) овлашћена лица потврдила да су одговорна за те финансијске извештаје.

#### **Документација**

93. Припрема документације за преглед обезбеђује доказе да је преглед обављен у складу са овим стандардом, и законским и регулаторним захтевима, тамо где је то релевантно, и довољну и адекватну евиденцију која представља основу за извештај практичара. Практичар благовремено документује следеће аспекте ангажовања, у довољној мери да омогући разумевање искусном практичару који нема претходне везе са ангажовањем да разуме: (видети параграф А145)

(а) Природу, време и обим поступака обављених да би се постигла усклађеност са овим стандардом и применљивим законским и регулаторним захтевима;

(б) Резултате добијене применом поступака и закључке практичара донете на основу тих резултата; и

(ц) Значајна питања која се јављају током ангажовања, закључке практичара донете у вези са њима и значајна професионална просуђивања коришћена да би се дошло до закључака.

94. Када документује природу, време и обим поступака обављених да би се постигла усклађеност са овим стандардом, практичар евидентира:

(а) Ко је вршио рад и датум када је тај рад извршен; и

(6) Ко је прегледао извршени рад у циљу контроле квалитета ангажовања, и датум и обим прегледан.

95. Практичар такође документује дискусије са руководством, лицима овлашћеним за управљање и осталима који су релевантни за извођење прегледа, о значајним питањима која се јаве током ангажовања, укључујући и природу тих питања.

96. Ако, током ангажовања, практичар идентификује информације које нису доследне налазима практичара у вези са значајним питањима која утичу на финансијске извештаје, практичар документује како је та недоследност третирана.

\* \* \*

### **Примена и остала објашњења**

#### **Делокруг овог стандарда (видети параграфе 1–2)**

A1. Приликом извођења прегледа финансијских извештаја, од практичара може да се захтева усклађеност за законским или регулаторним захтевима, који могу да се разликују од захтева утврђених овим стандардом. Иако практичар може да сматра да су аспекти овог стандарда корисни у овим околностима, одговорност је практичара да обезбеди усклађеност са свим релевантним законским, регулаторним и професионалним обавезама.

*Преглед финансијских информација о компонентама у контексту ревизије финансијских извештаја групе ентитета*

A2. Ангажовања на прегледу у складу са овим стандардом могу да се захтевају за ентитете-компоненте од стране ревизора финансијских извештаја групе. Такво ангажовање на прегледу спроведено у складу са овим стандардом може да буде праћено захтевом ревизора групе да се изврши додатни рад и поступци који су потребни у околностима ангажовања на ревизији групе.

*Однос са ISQC (видети параграф 4)*

A3. ISQC 1 се бави одговорностима фирме да успостави и одржава систем контроле квалитета за ангажовања на основу којих се пружа уверавање, укључујући ангажовања на прегледу. Те одговорности су усмерене на успостављање:

- Система контроле квалитета; и
- Повезаних политика које су осмишљене ради остваривања циљева система контроле квалитета фирме и поступака за имплементацију и надзор усклађености са тим политикама, укључујући политике и процедуре које се односе на сваки од следећих елемената:
  - Одговорност руководства за квалитет унутар фирме
  - Релевантни етички захтеви
  - Прихватање и наставак односа са клијентом и специфична ангажовања
  - Кадрови
  - Извођење ангажовања
  - Надзор

A4. У складу са ISQC 1, фирма има обавезу да успостави и одржава систем контроле квалитета који јој пружа разумно уверавање да су:

(а) фирма и њени кадрови усклађени са професионалним стандардима и применљивим законским и регулаторним захтевима:

(б) извештаји издати од стране фирме или партнера у ангажовању прикладни датим околностима.

A5. Национални захтеви који се баве одговорностима фирме да успостави и одржава систем контроле квалитета су у најмању руку захтевни као ISQC 1 када се односе на елементе описане у параграфу А3, и намећу обавезе фирми која испуњава циљеве захтева наведених у ISQC 1.

**Ангажовање на прегледу историјских финансијских извештаја (видети параграфе 5–8, 14)**

A6. Прегледи финансијских извештаја могу да се врше за широк спектар ентитета који се разликују по врсти и величини, или по степену сложености финансијског извештавања. У неким правним системима, преглед финансијских извештаја одређених врста ентитета такође може бити уређен локалним законима или регулативом и повезаним захтевима који се тичу извештавања.

A7. Прегледи могу да се врше у различитим околностима. На пример, могу да буду захтевани за ентитете који су изузети од захтева наведених у законима или регулативи за обавезну ревизију.



Преглед, такође, може да се врши на добровољној основи, на пример у вези са финансијским извештавањем које се врши за аранжмане под условима приватног уговора, или као подршка аранжманима финансирања.

**Циљеви** (видети параграф 15)

A8. Овај стандард захтева од практичара да се уздржи од изражавања закључка о финансијским извештајима ако:

(а) Практичар изда извештај или се од њега захтева да изда извештај за ангажовање; и

(б) Практичар није у могућности да формира закључак о финансијским извештајима зато што није био у могућности да прибави довољно адекватних доказа, и практичар закључи да би могући ефекти недетектованих погрешних исказа, ако постоје, на финансијске извештаје могли да буду материјално значајни и прожимајући.

A9. Немогућност прибављања довољно адекватних доказа у ангажовању на прегледу (што се назива ограничење делокруга) може да буде последица:

(а) Околности које нису под контролом ентитета;

(б) Околности који се односе на природу и време рада практичара; или

(ц) Ограничења наметнутих од стране руководства или лица овлашћених за управљање ентитетом.

A10. У овом стандарду наведени су захтеви и смернице за практичара када се суочи са ограничењем делокруга, пре прихватања ангажовања на прегледу или у току ангажовања.

**Дефиниције** (видети параграф 16)

*Коришћење израза „Руководство” и „Лица овлашћена за управљање”*

A11. Одговорности руководства, односно лица овлашћених за управљање, разликују се у различитим правним системима и различитим типовима ентитета. Те разлике утичу на начин на који практичар примењује захтеве овог стандарда у вези са руководством или лицима овлашћеним за управљање. Следствено томе, израз „руководство и по потреби, лица овлашћена за управљање”, који је коришћен на различитим местима у овом стандарду, за циљ има да упозори практичара на чињеницу да у различитим ентитетима могу постојати различите структуре и аранжмани управљања и руковођења.

A12. Различите одговорности које се односе на припрему финансијских информација и екстерно финансијско извештавање су у домену руководства или лица овлашћених за управљање у зависности од фактора као што су:

- Ресурси и структура ентитета; и

- Улога руководства, односно лица овлашћених за управљање у ентитетима како је то дефинисано релевантним законима или регулативом или, ако не постоји регулатива, формалним аранжманима у вези са управљањем или одговорношћу утврђеним од стране ентитета (на пример, уговори, статут или друга врста оснивачки аката ентитета).

На пример, у мањим ентитетима често нема раздвајања између улога руковођења и управљања. У већим ентитетима, руководство је обично одговорно за вршење пословних операција или активности ентитета и за извештавање о њима, док лица овлашћена за управљање врше надзор над руководством. У неким правним системима, одговорност за припрему финансијских извештаја ентитета је законска одговорност лица овлашћених за управљање, а у неким је то одговорност руководства.

*Ограничено уверавање – коришћење израза довољно адекватних доказа* (видети параграф 17(ф))

A13. Потребно је прибавити довољно адекватних доказа да би се стекло ограничено уверавање које подржава закључак практичара. Докази су кумулативни по својој природи и првенствено се прибављају поступцима који се врше током прегледа.

**Спровођење ангажовања на прегледу у складу са овим стандардом** (видети параграф 18)

A14. Овај стандард не замењује законе и регулативу којима је уређен преглед финансијских извештаја. У случају да се ти закони и регулатива разликују од захтева овог стандарда, преглед који је спроведен само у складу са законима и регулативом није аутоматски усклађен са овим стандардом.

**Етички захтеви** (видети параграф 21)

A19. У делу А IESBA-овог Етичког кодекса успостављени су општи принципи професионалне етике којих практичар треба да се придржава и садржан је концептуални оквир за примену тих принципа. Основни принципи су:

- (а) интегритет;
- (б) објективност;
- (ц) професионална оспособљеност и дужна пажња;
- (д) поверљивост;
- (е) професионално понашање.

У делу Б IESBA-овог Етичког кодекса илустровано је како се концептуални оквир примењује у појединим ситуацијама. Да би се постигла усклађеност са Кодексом, претње по усклађеност практичара са релевантним етичким захтевима морају да се идентификују и да се на њих адекватно одговори.

A16. У случају ангажовања на прегледу финансијских извештаја, IESBA кодекс захтева да практичар буде независан од ентитета над чијим финансијским извештајима се врши преглед. IESBA кодекс описује независност као сачињену од независности мишљења и независности деловања. Независност практичара обезбеђује његову способност да формира закључак и да при том не буде подложен утицајима који би могли да компромитују тај закључак. Независност повећава способност практичара да делује са интегритетом, да буде објективан и задржи приступ професионалног скептицизма.

#### **Професионални скептицизам и професионално просуђивање**

*Професионални скептицизам (видети параграф 22)*

A17. Професионални скептицизам је неопходан за критичку процену доказа прибављених током прегледа. У то је укључено испитивање недоследности и контрадикторних доказа, као и испитивање поузданости одговора на упите и осталих информација прибављених од руководства или лица овлашћених за управљање. Такође, у професионални скептицизам је укључено разматрање довољности и адекватности прикупљених доказа у светлу околности ангажовања.

A18. Професионални скептицизам укључује усмереност пажње на, на пример:

- Доказе који су недоследни осталим прибављеним доказима.
- Информације које доводе у питање поузданост докумената и одговора на питања који се користе као докази.
- Услове који могу да указују на могућу криминалну радњу.
- Све остале околности које указују на потребу за додатним поступцима.

A19. Одржавање професионалног скептицизма током целог ангажовања је неопходно ако практичар жели да смањи ризик од:

- Занемаривања неубичајених околности.
- Претераног уопштавања приликом доношења закључака о прибављеним доказима.
- Коришћења непримерених претпоставки приликом утврђивања природе, времена и обима поступака извршених током прегледа, и процене добијених резултата.

A20. Од практичара не може да се очекује да занемари ранија искуства у вези са поштењем и интегритетом руководства ентитета и лица овлашћених за управљање. Ипак, иако верује да су руководство и лица овлашћена за управљање ентитетом поштени и да имају интегритет, то веровање не ослобађа практичара обавезе да одржи професионални скептицизам нити му дозвољава да буде задовољан са доказима који нису адекватни за циљеве прегледа.

*Професионално просуђивање (видети параграф 23)*

A21. Професионално просуђивање је кључно за правилно извођење ангажовања на прегледу. То је зато што тумачење релевантних етичких захтева и захтева овог стандарда, као и потреба за доношењем одлука базираних на информацијама током извођења ангажовања на прегледу, захтева примену релевантних знања и искуства на чињенице и околности ангажовања. Професионално просуђивање је неопходно нарочито:

- Када се доносе одлуке о материјалном значају, природи, времену и обиму поступака који се примењују да би се испунили захтеви овог стандарда, и да би се прикупили докази.

- Приликом процене да ли докази прибављени поступцима смањују ризик ангажовања на ниво који је прихватљив у околностима ангажовања.

- Код разматрања просуђивања руководства у вези са применом применљивог оквира финансијског извештавања.

- Код доношења закључка о финансијским извештајима на основу прибављених доказа, укључујући разматрање разумности процена до којих је дошло руководство приликом припреме финансијских извештаја.

A22. Посебна карактеристика професионалног просуђивања које се очекује од практичара јесте да просуђивање врши практичар који је користио своје образовање, знање и искуство, укључујући у то и примену вештина и техника уверавања, за развој неопходних стручности које се користе у доношењу разумних судова.

A23. Примена професионалног просуђивања у појединачним ангажовањима се базира на чињеницама и околностима које су познате практичару током целог ангажовања, укључујући:

- Знање стечено у ангажовањима у вези са финансијским извештајима ентитета из претходних периода, када је то применљиво.

- Практичарево разумевање ентитета и његовог окружења, укључујући његов рачуноводствени систем и примену оквира применљивог оквира финансијског извештавања у привредној грани којој припада ентитет.

- Обим у ком припрема и презентација финансијских извештаја захтевају просуђивање руководства.

A24. Професионално просуђивање може да се процени на основу тога да ли донети суд одражава компетентну примену уверавања и рачуноводствених принципа, и да ли је прикладан и доследан у светлу чињеница и околности које су биле познате практичару пре датума извештаја практичара.

A25. Професионално просуђивање треба да се примењује током целог ангажовања. Такође, треба да буде адекватно документовано у складу са захтевима овог стандарда. Професионално просуђивање не може да се користи као оправдање за одлуке које нису подржане чињеницама или околностима ангажовања, или прибављеним доказима.

#### **Контрола квалитета на нивоу ангажовања** (видети параграфе 24–25)

A26. Вештине и технике уверавања укључују:

- Примену професионалног скептицизма и професионалног просуђивања у планирању и извођењу ангажовања на основу ког се пружа уверавање, укључујући прибављање и процену доказа.

- Разумевање информационих система и улоге и ограничења интерне контроле.

- Повезивање материјалне значајности и ризика ангажовања са природом, временом и обимом поступака у прегледу.

- Примену поступака који су прикладни за ангажовање на прегледу, а у које могу да укључе и друге врсте поступака осим упита и аналитичких поступака (као што је инспекција, поновно израчунавање, поновно извођење, посматрање и потврђивање);

- Систематизовану праксу документовања; и

- Примену вештина и пракси које су релевантне за писање извештаја за ангажовања на основу којих се пружа уверавање.

A27. Унутар контекста система контроле квалитета фирме, тимови који раде на ангажовању имају одговорност за имплементацију поступака контроле квалитета који су применљиви за ангажовање, и обезбеђују фирми релевантне информације које омогућавају функционисање тог дела система контроле квалитета фирме који се односи на независност.

A28. Активности партнера у ангажовању и прикладне поруке другим члановима тима који ради на ангажовању, у смислу да партнер у ангажовању има одговорност за укупан квалитет сваког ангажовања на прегледу, истичу чињеницу да је квалитет од кључне важности за извођење ангажовања на прегледу, и да је за квалитет ангажовања на прегледу важно:

(а) Вршење рада који је усклађен са професионалним стандардима и регулаторним и законским захтевима.

(б) Усклађивање са применљивим политикама и процедурама контроле квалитета фирме.

(ц) Издавање извештаја о ангажовању који је прикладан датим околностима.

(д) Могућност да тим који ради на ангажовању изрази забринутост без страха од реваншизма.

A29. Осим у случају да информације које је обезбедила фирма или друге стране показују супротно, тим који ради на ангажовању има право да се ослони на систем контроле квалитета фирме. На пример, тим који ради у ангажовању може да се ослони на систем контроле квалитета фирме у вези са:

- Стручношћу кадрова по основу процеса њиховог упошљавања и формалне обуке.
- Независношћу кроз прикупљање и саопштавање релевантних информација о независности.
- Одржавањем односа са клијентом кроз системе прихватања и наставка.
- Поштовањем регулаторних и законских захтева кроз процес надзора.

Приликом разматрања недостатака идентификованих у систему контроле квалитета фирме који могу да утичу на ангажовање на прегледу, партнер у ангажовању може да размотри мере донете од стране фирме у циљу отклањања тих недостатака.

A30. Недостатак у систему контроле квалитета фирме на значи нужно да ангажовање на прегледу није спроведено у складу са професионалним стандардима и применљивим законским и регулаторним захтевима, или да извештај практичара није прикладан.

*Формирање тима који ради на ангажовању (видети параграф 25(б))*

A31. Код разматрања стручности и способности које се очекују од целокупног тима који ради на ангажовању, партнер у ангажовању може да разматра питања која се односе на тим у целини као што су:

- Разумевање и практично искуство са сличним ангажовањима по својој природи и сложености, кроз одговарајућу обуку и учешће.
- Разумевање професионалних стандарда и применљивих законских и регулаторних захтева.
- Техничка оспособљеност, укључујући познавање релевантних информационих технологија и специјализованих области рачуноводства или уверавања.
- Познавање релевантних привредних грана којима припада клијент.
- Способност примене професионалног просуђивања.
- Разумевање политика и процедура система контроле квалитета фирме.

*Прихватање и наставак односа са клијентом и ангажовања на прегледу (видети параграф 25(д)(i))*

A32. ISQC1 захтева од фирме да прибави оне информације које сматра неопходним у датим околностима пре прихватања ангажовања код новог клијента, када одлучује да ли да настави рад на ангажовању и када разматра прихватање новог ангажовања код постојећег клијента. Информације које помажу партнеру у ангажовању да ли је прикладно да прихвати или настави однос са клијентом и ангажовање на компилацији могу да укључују информације о:

- Интегритету власника, кључних руководилаца и лица овлашћених за управљање; и
- Значајна питања која су се појавила током тренутног или претходног ангажовања на прегледу, и њихове импликације на наставак ангажовања.

A33. Ако партнер у ангажовању има разлога да сумња у интегритет руководства до те мере да то може да утиче на адекватно извођење ангажовања, у складу са овим стандардом није прикладно да прихвати ангажовања, осим ако га на то не обавезује закон или регулатива, зато што би то могло да доведе до тога да практичар буде повезан са финансијским извештајима ентитета на непримерен начин.

**Прихватање и наставак односа са клијентом и ангажовања на компилацији** (видети параграф 29)

A34. Практичар разматра наставак ангажовања и релевантне етичке захтеве, укључујући независност, током целог ангажовања, како се јављају услови и промене у околностима. Вршење почетних поступака у вези са наставком ангажовања и проценом релевантних етичких захтева (укључујући независност) на почетку ангажовања, пружа практичару информације које он користи за доношење одлука и за активности које претходе другим значајним активностима у ангажовању.

*Фактори који утичу на прихватање и наставак односа са клијентом и ангажовање на прегледу (видети параграф 29)*

A35. Ангажовање на основу ког се пружа уверавање може да буде прихваћено само када ангажовање одликују одређене карактеристике које су кључне за остваривање циљева практичара у датом ангажовању.

Разумна сврха (видети параграф 29(а)(i))

A36. Мало је вероватно да постоји разумна сврха ангажовања, уколико на пример:

(а) Постоје значајна ограничења делокруга рада практичара;

(б) Практичар сумња да страна која га је ангажовала планира да повеже име практичара са финансијским извештајима ентитета на непримерен начин; или

(ц) Циљ ангажовања је да се испуне захтеви у погледу усклађености из релевантних закона или регулативе, а ти закони или регулатива захтевају да се над финансијским извештајима врши ревизија.

Ангажовање на прегледу је примерено (видети параграф 29(а)(ii))

A37. Када практичарево прелиминарно разумевање околности ангажовања указује на то да прихватање ангажовања не би било примерено, практичар може да предложи да се спроведе други облик ангажовања. У зависности од околности, практичар, на пример, може да сматра да би ревизија била примеренија од прегледа. У осталим случајевима, ако околности ангажовања искључују извођење ангажовања на основу ког се пружа уверавање, практичар може да предложи ангажовање на компилацији или неко друго ангажовање којим се пружају рачуноводствене услуге, по потреби.

Информације неопходне за извођење ангажовања на прегледу (видети параграф 29(ц))

A38. Пример када практичар може да има разлога да сумња да ће информације неопходне за вршење прегледа бити доступне или поуздане је када постоји сумња да рачуноводствене евиденције неопходне за циљеве извођења аналитичких поступака нису довољно тачне или нису потпуне. Ово разматрање није усмерено на потребу која се понекад јавља током ангажовања на прегледу да се пружи помоћ руководству тако што ће се препоручити корекција уноса неопходне за финализацију финансијских извештаја припремљених од стране руководства.

*Предуслови за прихватање ангажовања на прегледу (видети параграф 30)*

A39. Овај стандарда такође захтева од практичара да утврди одређена питања о којима практичар и руководство ентитета морају да постигну сагласност и која су у домену контроле ентитета, пре него што практичар прихвати ангажовање.

Применљиви оквир финансијског извештавања (видети параграф 30(а))

A40. Услов за прихватање ангажовања на основу ког се пружа уверавање јесте да критеријуми на које се упућује у дефиницији ангажовања на основу ког се пружа уверавање буду адекватни и доступни циљним корисницима. За сврхе овог стандарда, применљиви оквир финансијског извештавања садржи критеријуме које практичар користи за преглед финансијских извештаја укључујући, тамо где је то релевантно, фер презентацију финансијских извештаја. Неки оквири финансијског извештаја су оквири фер презентације, док су други оквири усклађености. Захтеви применљивог оквира финансијског извештавања одређују облик и садржај финансијских извештаја, укључујући оно што чини комплетан сет финансијских извештаја.

Прихватљивост применљивог оквира финансијског извештавања

A41. Ако нема применљиви оквир финансијског извештавања, руководство нема одговарајућу основу за припрему финансијских извештаја, а практичар нема одговарајуће критеријуме за преглед финансијских извештаја.

A42. Практичар доноси одлуку о прихватљивости оквира финансијског извештавања који је примењен у финансијским извештајима у контексту практичаревог разумевања ко су циљни корисници финансијских извештаја. Циљни корисник је лице, лица или група лица за које практичар припрема извештај. Практичар можда неће бити у могућности да идентификује све оне који ће читати извештај о пружању уверавање, посебно у случајевима када је он доступан великом броју лица.

A43. У великом броју случајева, ако ништа не указује на супротно, практичар може да претпостави да је применљиви оквир финансијског извештавања прихватљив (на пример, оквир финансијског извештавања који је прописан законом или регулативом у неком правном систему, а који се користи за припрему финансијских извештаја опште намене за одређене врсте ентитета).

A44. Фактори који су релевантни за одлуку практичара о прихватљивости оквира финансијског извештавања који се користи у припреми финансијских извештаја укључује:

- Природу ентитета (на пример, да ли је то пословно предузеће, ентитет јавног сектора или непрофитна организација).

- Намену финансијских извештаја (на пример, да се припремају да би испунили опште потребе за финансијским информацијама широког спектра корисника или потребе специфичних корисника за финансијским информацијама).

- Природа финансијских извештаја (на пример, да ли су финансијских извештаји комплетан сет финансијских извештаја или је у питању један финансијски извештај).

- Да ли је применљиви оквир финансијског извештавања прописан релевантним законом или регулативом.

A45. Ако оквир финансијског извештавања који се користи за припрему финансијских извештаја није прихватљив у погледу намене финансијских извештаја и руководство не жели да се сложи са применом оквира финансијског извештавања који је по мишљењу практичара прихватљив, овим стандардом се од практичара захтева да одбије ангажовање.

A46. Недостаци применљивог оквира финансијског извештавања који указују на то да оквир није прихватљив могу да се примете након прихватања ангажовања на прегледу. Када примена тог оквира финансијског извештавања није прописана законом или регулативом, руководство може да одлучи да усвоји други оквир који је прихватљив. Када руководство то уради, овим стандардом се захтева од практичара да усагласи нове услове ангажовања на прегледу са руководством који ће одражавати промену у применљивом оквиру финансијског извештавања.

Одговорности руководства и лица овлашћених за управљање (видети параграфе 30(б), 37(е))

A47. Финансијски извештаји над којима се врши преглед су извештаји ентитета, припремљени од стране ентитета под надзором лица овлашћених за управљање. Овим стандардом се не намећу одговорности руководству нити лицима овлашћеним за управљање нити овај стандард замењује законе и регулативу који се односе на одговарајуће одговорности. Међутим, преглед у складу са овим стандардом се врши на основу претпоставке да је руководство и, по потреби, лица овлашћена за управљање, прихватило одређене одговорности које су кључне за спровођење прегледа. Вршење прегледа над финансијским извештајима не ослобађа одговорности руководство нити лица овлашћена за управљање.

A48. Као део одговорности за припрему финансијских извештаја, од руководства се захтева да примењује просуђивање приликом прављења рачуноводствених процена које су разумне у датим околностима, и да одабере и примењује адекватне рачуноводствене политике. Ова просуђивања се врше у контексту применљивог оквира финансијског извештавања.

A49. Због значаја предуслова за вршење прегледа финансијских извештаја, од практичара се овим стандардом захтева да прибави потврду руководства да разуме своје одговорности пре прихватања ангажовања на прегледу. Практичар може да добије потврду руководства у писаној или усменој форми. Међутим, таква сагласност руководства се накнадно евидентира у писаним условима ангажовања.

A50. Ако руководство и, по потреби, лица овлашћена за управљање, нису или не желе да прихвате своје одговорности у вези са финансијским извештајима, није прикладно прихватити ангажовање осим ако практичар није на то обавезан законом или регулативом. У околностима када се од практичара захтева да прихвати ангажовање на прегледу, практичар се може наћи у ситуацију да мора да објасни руководству или лицима овлашћеним за управљање, када су различити, колика је важност тих питања и какве су импликације на ангажовање.

*Додатна разматрања када је текст извештаја практичара прописан законом или регулативом (видети параграф 34–35)*

A51. Овај стандард захтева од практичара да не назначавача усклађеност са овим стандардом осим ако практичар није испунио све захтеве овог стандарда који су релевантни за ангажовање на прегледу. Закони или регулатива могу да прописују захтеве у вези са ангажовањем због којих би, у уобичајеним околностима, практичар морао да одбије ангажовање, ако је то могуће, на пример ако:

- практичар сматра да оквир финансијског извештавања прописан законом или регулативом није прихватљив; или

- прописани распоред или текст извештаја практичара је у облику или садржи изразе који се знатно разликују од текста захтеваног овим стандардом.

У складу са овим стандардом, преглед који се врши у овим ситуацијама није у складу са овим стандардом и практичар не може да назначи усклађеност са овим у извештају о ангажовању. Без обзира на то што практичар не може да наведе да је постигнута усклађеност са овим стандардом,

практичар се ипак подстиче да примењује овај стандард, укључујући у то и услове ангажовања, до мере у којој је то изводљиво. Када је подесно да се избегне неспоразум, практичар може да размотри укључивање изјаве у извештај да преглед није извршен у складу са овим стандардом.

#### *Усаглашавање услова ангажовања*

Писмо о ангажовању или други облик писаног споразума (видети параграф 37)

A52. У интересу је руководства и лица овлашћених за управљање и практичара да практичар достави писмо о ангажовању пре извођења ангажовања на прегледу, да би се избегли неспоразуми у вези са ангажовањем.

Облик и садржај писма о ангажовању

A53. Облик и садржај писма о ангажовању може да се разликује са свако ангажовање. Поред питања која су захтевана овим стандардом, писмо о ангажовању може и да садржи референце на, на пример:

- Аранжмане у вези са учешћем других практичара и стручњака у ангажовању о прегледу.
- Аранжмане који се праве са претходним практичарем, ако постоји, у случају првог ангажовања.
- Чињеницу да ангажовање на прегледу не испуњава никакве законске захтеве или захтеве трећих страна у вези са ревизијом.
- Очекивања да ће практичар добити писану изјаву од руководства.
- Сагласност руководства да се практичар обавести о чињеницама које могу да утичу на финансијске извештаје или којих руководство може да постане свесно током периода од датума извештаја практичара до датума издавања финансијских извештаја.
- Захтев руководству да потврди пријем писма о ангажовању и сагласност са наведеним условима ангажовања.

Преглед компоненти групе ентитета

A54. Ревизор финансијских извештаја групе ентитета може да захтева од практичара да изврши преглед финансијских информација ентитета-компоненте дате групе. У зависности од упутстава ревизора групе, преглед финансијских информација компоненте може да буде извршен у складу са овим стандардом. Ревизор групе, такође, може да наведе додатне поступке као допуну раду извршеном за потребе прегледа обављеног у складу са овим стандардом. Када је практичар који врши преглед истовремено ревизор финансијских извештаја ентитета-компоненте, преглед није извршен у складу са овим стандардом.

Одговорности руководства прописане законом или регулативом (видети параграф 37(е))

A55. Ако, у околностима ангажовања, практичар закључи да није неопходно да се евидентирају одређени услови ангажовања у писму о ангажовању, од практичара се и даље захтева да тражи писану сагласност руководства и, по потреби, лица овлашћених за управљање, да они прихватају и разумеју своје одговорности назначене у овом стандарду. Та писана сагласност може да садржи текст из закона или регулативе, ако је законима или регулативом утврђена одговорност руководства која је по својој правоснажности еквивалентна одговорностима описаним у овом стандарду.

Илустрација писма о ангажовању (видети параграф 37)

A56. Илустрација писма о ангажовању за ангажовање на прегледу је налази се у Прилогу 1 овога стандарда.

Поновна ангажовања (видети параграф 38)

A57. Практичар може да одлучи да не шаље ново писмо о ангажовању или другу писану изјаву на почетку сваког периода. Међутим, фактори наведени у наставку могу да укажу на потребу да се ревидирају услови ангажовања на прегледу или да се подсети руководство и, по потреби, лица овлашћена за управљање, на постојеће услове ангажовања:

- Било који показатељ да је руководство погрешно разумело циљ и делокруг прегледа.
- Било који ревидирани или посебан услов ангажовања.
- Значајна промена у власничкој структури ангажовања.
- Значајна промена у природи и обиму пословања ентитета.

- Промена у законским или регулаторним захтевима који утичу на ентитет.
- Промена применљивог оквира финансијског извештавања

*Прихватање измена у условима ангажовања на прегледу*

Захтев да се промене услови ангажовања на прегледу (видети параграф 39)

A58. Захтев ентитета да практичар измени услове ангажовања може да буде узроковано факторима као што су:

- Промена у околностима који утичу на потребу за услугом.
- Неспоразум у вези са природом ангажовања на прегледу које је првобитно захтевано.
- Ограничење у делокругу ангажовања на прегледу, било да је наметнуто од стране руководства или је узроковано другим околностима.

A59. Промена у околностима које утичу на захтеве ентитета или неспоразум у вези са природом ангажовања на прегледу које је првобитно захтевано може да се сматра разумном основом за захтевање промене услова ангажовања на прегледу.

A60. Насупрот томе, промена може да се сматра разумном ако се чини да се промена односи на информацију која је неисправна, непотпуна или на други начин незадовољавајућа. Пример за то може да буде када практичар није у стању да прибави довољно адекватних доказа за неку материјално значајну ставку у финансијским извештајима, и руководство тражи да се ангажовање промену у сродну услугу како би се избегло да практичар изрази модификован закључак.

Захтев да се промени природа ангажовања (видети параграф 40)

A61. Пре него што прихвати да промени ангажовање на прегледу у други облик ангажовања или сродне услуге, практичар који је ангажован да врши преглед у складу са овим стандардом, можда ће морати да процени, уз питања која су назначена у овом стандарду, све друге законске или уговорне импликације промене.

A62. Ако практичар закључи да постоји разумно оправдање за промену ангажовања на прегледу у неки други облик ангажовања или сродне услуге, рад који је извршен за ангажовање на прегледу до датума промене може бити релевантан за промењено ангажовање; међутим, рад који се захтева и извештај који треба да се изда ће бити адекватни за ревидирано ангажовање. Како би се избегле нејасноће, извештај о другом ангажовању или сродној услузи не треба да садржи референце на:

(а) Првобитно ангажовање на прегледу; или

(б) Све поступке које су извршени у склопу првобитног ангажовања на прегледу, осим ако је ангажовање на прегледу промењено у ангажовање извршења договорених поступака, услед чега су референце на извршене поступке уобичајен део извештаја.

**Комуникација са руководством или лицима овлашћеним за управљање** (видети параграф 42)

A63. У ангажовању на прегледу, комуникација практичара са руководством и лицима овлашћеним за управљање узима следеће облике:

(а) Упити које практичар поставља током вршена поступака у склопу прегледа; и

(б) Остала комуникација, у контексту ефективне двосмерне комуникације која за циљ има разумевање питања која се појаве и развој конструктивног односа сарадње у ангажовању.

A64. Благовременост комуникације зависи од околности ангажовања. Релевантни фактори укључују значај и природу питања и све активности које се очекују од руководства или лица овлашћених за управљање. На пример, можда ће бити примерено да се саопшти информација о значајним потешкоћама са којима се практичар суочио током извођења ангажовања што је пре могуће ако је руководство или лица овлашћена за управљање у могућности да помогну практичару да превазиђе те потешкоће.

A65. Законом или регулативом практичару може да буде ограничено саопштавање одређених питања лицима овлашћеним за управљање. На пример, законом или регулативом може да буде експлицитно забрањена комуникација или друга активност која може да угрози истрагу одговарајућих законских органа у вези са постојећим или наводним незаконитим активностима. У неким околностима, могући сукоб између обавеза практичара у вези са тајношћу података и комуникације може да буде веома комплексан. У таквим случајевима, практичар може да размотри консултацију са правним саветником.



#### *Саопштавање информација у вези са прегледом*

А66. Информације које се саопштавају руководству или, по потреби, лицима овлашћеним за управљање, у складу са овим стандардом, могу да укључе:

- Одговорност практичара у ангажовању на прегледу, као што је описано у писму о ангажовању или неком другом облику писаног споразума.
- Значајне налазе до којих се дошло вршењем прегледа, на пример:
  - Ставови практичара о значајним квалитативним аспектима рачуноводствених пракси ентитета, укључујући рачуноводствене политике, рачуноводствене процене и обелодањивања финансијских извештаја.
  - Значајни налази добијени спровођењем поступака, укључујући ситуације када је практичар разматрао извођење додатних поступака који су неопходни у складу са овим стандардом. Практичар ће можда морати да потврди да лица овлашћена за управљање имају исто разумевање чињеница и околности које су релевантне за конкретне трансакције или догађаје.
  - Питања која се јављају и која могу да узрокују модификацију закључка практичара.
  - Значајне потешкоће које су се појавиле током прегледа; на пример, недоступност очекиваних информација; неочекивана немогућност прибављања доказа које практичар сматра неопходним за преглед; или ограничења наметнута практичару од стране руководства. У неким околностима, такве потешкоће могу да узрокују ограничење делокруга које, ако га не третира руководство или лица овлашћена за управљање, може да доведе до модификације закључка практичара или до његовог повлачења из ангажовања у одређеним околностима.

А67. У неким ентитетима, различите особе су одговорне за руковођење и управљање ентитетом. У таквим околностима, руководство може бити одговорно за саопштавање информација које су важне за управљање лицима овлашћеним за управљање. То што руководство саопштава лицима овлашћеним за управљање информације које практичар треба да саопшти не ослобађа практичара обавезе да саопшти те исте информације лицима овлашћеним за управљање. Међутим, то што руководство саопштава те информације може да утиче на облик или време комуникације практичара са лицима овлашћеним за управљање.

#### *Комуникација са трећим странама*

А68. У неким правним системима, законом или регулативом може од практичара да се захтева да, на пример:

- Обавести регулаторно или законско тело о одређеним питањима о којима су обавештена лица овлашћена за управљање. На пример, у неким правним системима, практичар има дужност да о погрешним исказима обавести надлежне органе ако руководство и лица овлашћена за управљање нису предузели корективне активности.
- Достави примерке одређених извештаја припремљених за лица овлашћена за управљање релевантним регулаторним телима или финансијерима или другим телима као што је надлежна централна институција у случају неких ентитета у јавном сектору, или у неким случајевима, стави на располагање јавности такве извештаје.

А69. Уколико законом или регулативом није прописано да се трећој страни достави примерак писане комуникације практичара са лицима овлашћеним за управљање, практичару може требати претходна сагласност лица овлашћених за управљање за такав поступак.

#### **Извођење ангажовања**

##### *Материјални значај у прегледу финансијских извештаја (видети параграф 43)*

А70. Практичар разматра материјални значај у контексту применљивог оквира финансијског извештавања. Неки оквири финансијског извештавања приступају концепт материјалне значајности у контексту припреме и презентације финансијских извештаја. Иако приступ материјалне значајности у финансијским извештајима може бити различит у смислу терминологије, у начелу се објашњава следеће:

- Погрешни искази, укључујући и изостављања сматрају материјално значајним уколико се у разумној мери може очекивати да, појединачно или збирно, утичу на економске одлуке корисника које се заснивају на финансијским извештајима;
- Процене о материјалној значајности врше у светлу постојећих околности, и да на њих, такође, утиче величина или природа погрешног исказа, или комбинација ова два фактора; и
- Процене о питањима које су од материјалног значаја за кориснике финансијских извештаја се заснивају на разматрању уобичајених потреба за финансијским информацијама корисника као

групе. Могући ефекти погрешних исказа на специфичне појединачне кориснике, чије потребе могу у великој мери да варирају, нису разматрани.

A71. Такво разматрање, уколико је присутно у применљивом оквиру финансијског извештавања, представља референтни оквир практичару при утврђивању материјалности за преглед. Уколико применљиви оквир финансијског извештавања не укључује разматрање концепта материјалне значајности, карактеристике из претходног параграфа за практичара представљају тај референтни оквир.

A72. Утврђивање материјалности је предмет професионалног расуђивања, као и процене практичара о томе које финансијске информације су потребне корисницима финансијских извештаја. У овом контексту се очекује да практичар може да претпостави да корисници:

- Имају одговарајуће знање пословних и економских активности и рачуноводства, као и спремност да проуче информације дате у финансијским извештајима с одговарајућом марљивошћу;
- Разумеју да су финансијски извештаји припремљени, презентовани и да је преглед извршен до нивоа материјалности;
- Препознају неизвесности у вези са мерењем износа на основу процена, претпоставки или разматрања будућих догађаја, и
- Доносе разумне економске одлуке на основу информација у финансијским извештајима.

Такође, осим у случајевима када се ангажовање на прегледу врши за финансијске извештаје који за циљ имају да испуне посебне потребе конкретних корисника, могући ефекти погрешних исказа на конкретне кориснике, чије потребе у погледу информација могу значајно да се разликују, обично се не разматрају.

A73. Просуђивање практичара о томе шта је материјално значајно у вези са финансијским извештајима у целини је исти без обзира на ниво уверавања који је стекао практичар као основу за изражавање закључка о финансијским извештајима.

Ревидирање материјалне значајности (видети параграф 44)

A74. Утврђивање материјалности за финансијске извештаје у целини можда ће морати да се ревидира током ангажовања, као резултат:

- Промене у околностима до које је дошло током прегледа (на пример, одлука о отуђењу значајног дела пословања ентитета).
- Нових информација, или промене практичаревог разумевања ентитета и његовог окружења као резултата извођења поступака за преглед у складу са овим стандардом (на пример, ако се испостави током прегледа да ће се стварни финансијски резултати вероватно значајно разликовати од предвиђених финансијских резултата за крај периода који су коришћени за утврђивање материјалности за финансијске извештаје у целини).

*Разумевање које стиче практичар* (видети параграфе 45–46)

A75. Практичар примењује професионално просуђивање да би утврдио колико је разумевање ентитета и његовог окружења неопходно да би се извршио преглед финансијских извештаја ентитета у складу са овим стандардом. Практичар прво треба да размотри да ли је стечено разумевање довољно да би се испунили циљеви практичара у ангажовању. Ширина и дубина укупног разумевања које практичар стиче су мање од разумевања које поседује руководство.

A76. Стицање разумевања ентитета и његовог окружења је континуиран динамички процес прикупљања, ажурирања и анализирања информација током ангажовања на прегледу, Практичар стиче разумевање и примењује га на континуираној основи током извођења ангажовања, и ажурира га када дође до промена у условима и околностима. Почетни поступци који се односе на прихватање и наставак ангажовања на самом почетку ангажовања на прегледу, засновани су на практичаревој прелиминарном разумевању ентитета и околности ангажовања. Приликом наставка односа са клијентом, разумевање практичара укључује знање стечено из претходних ангажовања у вези са финансијским извештајима ентитета и другим финансијским информацијама.

A77. Разумевање успоставља референтни оквир унутар ког практичар планира и изводи ангажовање на прегледу и примењује професионално просуђивање током ангажовања. Конкретно, практичар мора да стекне довољно разумевање да буде у стању да идентификује области у финансијским извештајима где постоји вероватноћа да ће се појавити материјално значајни погрешни искази, и да би приступ практичара осмишљавању и извођењу поступака за обраду тих области био заснован на правим информацијама.

A78. Приликом стицања разумевања ентитета и његовог окружења, и применљивог оквира финансијског извештавања, практичар такође може да разматра:

- Да ли је ентитет компонента или група ентитета или придружени ентитет другог ентитета.
- Сложеност оквира финансијског извештавања.
- Обавезе ентитета или захтеви који се тичу финансијског извештавања, и да ли те обавезе и захтеви постоје у применљивим законима или регулативи или у контексту добровољних аранжмана финансијског извештавања успостављених унутар формалних аранжмана управљања или одговорности, на пример, унутар уговорних аранжмана са трећим странама.
- Релевантне одредбе закона и регулативе за које је опште познато да имају директан ефекат на материјално значајне износе и обелодањивања у финансијским извештајима, као што су порески и пензијски закони и регулатива.
- Ниво развоја руководећих и управљачких структура ентитета у погледу руковођења и надзора над рачуноводственим евиденцијама и системима финансијског извештавања који леже у основи припреме финансијских извештаја. Мањи ентитети обично имају мање запослених, што може да утиче на то како руководство врши надзор. На пример, подела овлашћења можда неће бити практично могућа. Са друге стране, у мањем ентитету где улогу руководства врши власник, власник-руководилац може бити у могућности да врши ефективнији надзор него што је то случај у већем ентитету. Овај надзор може да надомести смањене могућности поделе овлашћења.
- Став највишег руководства и контролно окружење ентитета кроз које ентитет третира ризике који се односе на финансијско извештавање и усклађеност са обавезама ентитета у погледу финансијског извештавања.
- Ниво развоја и сложености система финансијског рачуноводства и извештавања и повезаних контрола који се користе за одржавање рачуноводствене евиденције и повезаних информација.
- Поступци за евиденцију, класификацију и сумирање трансакција, акумулацију информација које се укључују у финансијске извештаје и повезана обелодањивања.
- Врсте питања које захтевају рачуноводствене корекције финансијских извештаја ентитета из претходних периода.

*Осмишљавање и извођење поступака (видети параграфе 47, 55)*

A79. Разматрања практичара у вези са планирањем природе, времена и обима поступака за које практичар сматра да су неопходни да би се прибавило довољно адекватних доказа као основа за доношење закључка о финансијским извештајима у целини, су под утицајем:

- (а) Захтева овог стандарда; и
- (б) Захтева које прописују применљиви закони или регулатива, укључујући додатне захтеве у погледу извештавања који су садржани у применљивим законима или регулативи.

A80. Када је практичар ангажован на прегледу финансијских извештаја групе ентитета, планирање природе, времена и обима поступака је усмерено на остваривање циљева практичара за ангажовање на прегледу који су наведени у овом стандарду, али у контексту финансијских извештаја групе.

A81. Захтеви овог стандарда који се односе на осмишљавање и постављање упита и извођење аналитичких поступака, као и поступака који се односе на специфичне околности, осмишљени су да омогуће практичару да оствари циљеве наведене у овом стандарду. Околности ангажовања на прегледу могу значајно да се разликују и следствено томе, могу постојати околности у којима практичар може да сматра да је ефективно или ефикасно да се осмисле и спроведу други поступци. На пример, ако током стицања разумевања о ентитету практичар постане свестан постојања значајног уговора, практичар може да одлучи да прочита тај уговор.

A82. Чињеница да практичар може наћи за сходно да врши друге поступке не мења циљ практичара, а то је стицање ограниченог уверавања у вези са финансијским извештајима у целини.

*Значајне или неуобичајене трансакције*

A83. Практичар може да размотри могућност вршења прегледа рачуноводствених евиденција са намером да идентификује значајне или неуобичајене трансакције које могу да захтевају посебну пажњу приликом вршења прегледа.

*Постављање упита (видети параграфе 46–48)*

A84. Код вршења прегледа, постављање упита укључује тражење информација од руководства и других лица унутар ентитета, које практичар сматра прикладним у условима ангажовања. Практичар, такође, по потреби може да прошири упите како би прибавио нефинансијске информације. Процена одговора добијених од руководства је кључни део процеса постављања упита.

A85. У зависности од околности ангажовања, упити такође могу да се односе на:

- Активности на састанцима власника, лица овлашћених за управљање и њихових одбора, и закључци са других састанака, уколико их је било, које утичу на информације и обелодањивања садржана у финансијским извештајима.
- Саопштења која је ентитет добио, или очекује да добије од регулаторних агенција.
- Питања која су се појавила током вршења других поступка. Када се врше додатни поступци у вези са идентификованим недоследностима, практичар разматра оправданост и доследност одговора руководства у светлу резултата добијених другим поступцима, као и практичарево знање и разумевање ентитета и привредне гране којој припада.

A86. Докази прибављени постављањем упита су често главни извор доказа о намерама руководства. Међутим, информације које подржавају намере руководства могу да буду ограничене. У том случају, разумевање историје у погледу испуњавања декларисаних намера руководства, разлога које је руководство навело за одабир одређених активности, и способности руководства да реализује одређену активност могу да пруже релевантне информације којима се поткрепљују докази прибављени током истраге. Примена професионалног скептицизма у процени одговора руководства је веома важна јед пружа практичару могућност да процени да ли постоје било каква питања која би га навела да помисли да би финансијских извештаји могли да буду погрешно исказани.

A87. Поступак постављања упита такође помаже практичару да стекне или ажурира своје разумевање ентитета и његовог окружења, да би могао да идентификује области у којима постоји вероватноћа појављивања материјално погрешних исказа у финансијским извештајима.

Постављање упита у вези са способношћу фирме да настави пословање у складу са начелом о сталности пословања (видети параграф 48(ф))

A88. Често у мањим ентитетима, руководство нема припремљену процену у вези са способношћу фирме да настави пословање у складу са начелом сталности пословања, већ се ослања на познавање пословања и предвиђеним будућим очекивањима. У таквим околностима, може бити подесно да се о средњорочним и дугорочним очекивањима и о финансирању ентитета дискутује са руководством, укључујући разматрање да ли су тврдње руководства у складу са практичаревим разумевањем ентитета.

Аналитички поступци (видети параграфе 46–47, 49)

A89. Приликом прегледа финансијских извештаја, вршење аналитичких поступка помаже практичару у:

- Стицању или ажурирању разумевања о ентитету и његовом окружењу, укључујући и могућност идентификације области када постоји вероватноћа да ће се у финансијским извештајима појавити материјално погрешан исказ.
- Идентификацији недоследности или одступања од очекиваних трендова, вредности или норми у финансијским извештајима као што је степен подударности финансијских извештаја са кључним подацима, укључујући кључне индикаторе перформанси.
- Пружању поткрепљујућих доказа у вези са другим упитима или аналитичким поступцима који су већ извршени.
- Вршењу додатних поступака када практичар постане свестан информација које наводе практичара на закључак да су финансијски извештаји можда погрешно исказани. Пример таквог додатног поступка је упоредна анализа месечних прихода и расхода по центрима, филијалама или другим компонентама ентитета, како би се прибавили докази о финансијским информацијама садржаним и линијским ставкама или обелодањивањима садржаним у финансијским извештајима.

A90. Различите методе могу да се користе за извођење аналитичких поступака. Ове методе варирају од једноставних поређења до сложених анализа које се врше применом статистичких техника. Практичар може, на пример, да примени статистичке поступке да би проценио финансијске информације које се налазе у основи финансијских извештаја кроз анализу веродостојних односа између финансијских и нефинансијских података, и да процени резултате у циљу одређивања доследности према очекиваним вредностима са циљем да се идентификују

односи и појединачне ставке које изгледају неуобичајено, или које одступају од очекиваних трендова или вредности. Практичар упоређује евидентиране износе или односе добијене на основу евидентираних износа, са очекивањима која је израдио практичар на основу информација прибављених из релевантних извора. Примери извора информација које практичар често користи за израду очекивања, у зависности од околности ангажовања, укључују:

- Финансијске информације из упоредивих претходних периода, узимајући у обзир познате промене.
- Информације о очекиваним пословним и финансијским резултатима, као што су буџети или пројекције, укључујући екстраполације периодичних или годишњих података.
- Односи између елемената финансијских информација унутар периода.
- Информације о привредној грани којој припада ентитет, као што су информације о бруто маржи или поређење односа између продаје и потраживања ентитета са просеком за ту привредну грану или са другим ентитетима сличне величине из исте привредне гране.
- Односи између финансијских информација са релевантним нефинансијским информацијама, као што је износ обрачунатих зарада са бројем запослених.

A91. Разматрање практичара да ли су подаци који се користе за аналитичке поступке задовољавајући за сврху тих поступака засновано је на практичаревом разумевању ентитета и његовог окружења, и под утицајем је природе из порекла података, као и околности у којима су подаци прибављени. Следећа разматрања могу да буду релевантна:

- Извор доступних информација. На пример, информације могу бити поузданије када се прибављају од независних извора ван ентитета:
- Упоредивост доступних информација. На пример, можда ће бити неопходно додати или прилагодити опште податке о привредној грани да би могли да се упоређују са подацима ентитета који производи и продаје специјализоване производе;
- Природа и релевантност доступних информација; на пример, да ли су буџети ентитета одређени као очекивани резултат, а не као циљ који треба да се оствари; и
- Знање и стручност укључени у припрему информација, и повезане контроле које су осмишљене да би се обезбедила потпуност, тачност и валидност информација. Такве контроле могу да укључују, на пример, контроле над припремом, прегледом и одржавањем информација коришћених за буџетирање.

Поступци који се односе на специфичне околности

Криминалне радње и неусклађеност са законима или регулативом (видети параграф 52(д))

A92. У складу са овим стандардом, ако је практичар открио или сумња на постојање криминалне радње или незаконитих активности, од практичара се захтева да утврди да ли има обавезу да о томе обавести неку страну ван ентитета. Иако практичар има професионалну обавезу да чува тајност клијентових информација тако да не може да саопшти ту информацију ван ентитета, у неким околностима практичар може да има законску одговорност да то уради.

Догађаји или услови који могу да баце сумњу на способност фирме да настави пословање у складу са начелом сталности пословања. (видети параграф 54)

A93. Наведени списак фактора садржи примера догађаја или услова који могу да баце озбиљну сумњу на способност фирме да настави пословање у складу са начелом сталности пословања. Листа није коначна, а постојање једне или више ставки не мора увек да значи да постоји неизвесност у вези са способношћу фирме да настави пословање у складу са начелом о сталности пословања.

Финансије

- Стање нето обавеза или нето текућих обавеза.
- Обавезе са фиксним роком чије доспеће се приближава, а за које не постоје реални изгледи да ће бити пролонгиране или отплаћене, или претерано ослањање на краткорочне позајмице за потребе финансирања дугорочних средстава.
- Индикације да ће кредитори обуставити финансијску подршку.
- Негативни токови готовине из пословних активности садржани у финансијским извештајима за раније периоде или у њиховим пројекцијама.

- Неповољни кључни финансијски показатељи.
- Значајни губици из пословања или значајно погоршање вредности средстава која се користе за генерисање токова готовине.
- Кашњење или престанак исплата дивиденди.
- Немогућност плаћања кредитора у року доспећа.
- Тешкоће у испуњавању услова из уговора о кредитима.
- Промена услова добављача и плаћање при испоруци уместо у уговореном року.
- Немогућност прибављања финансијских средстава за развој суштински нових производа или других суштинских инвестирања.

#### Пословање

- Намере руководства да изврши ликвидацију ентитета или да обустави пословање.
- Губитак кључног руководства без обезбеђене замене.
- Губитак главног тржишта, франшиза, лиценци или главног добављача.
- Тешкоће са радном снагом.
- Недостатак важних сировина.
- Појава изузетно успешног конкурента.

#### Остало

- Неусклађеност са прописима у вези с капиталом или другим законским захтевима.
- Судски спорови који се воде против ентитета, који, уколико се неповољно заврше, резултирају пресудама чије испуњење ентитет не може извршити.
- Промене у законодавству или политици државе за које се очекује да ће имати утицаја на ентитет.
- Непостојање осигурања или недовољно осигурање у случају катастрофа.
- Значај ових догађаја и услова често може бити ублажен дејством других фактора. На пример, ефекат чињенице да ентитет није у стању да редовно отплаћује своје дугове може бити избалансиран планом руководства да одржи адекватне токове готовине алтернативним методама, као што су отуђивање средстава, репрограмирање отплате дугова или прибављање додатног капитала. Слично томе, губитак главног добављача може бити ублажен расположивошћу одговарајућих алтернативних извора снабдевања.

*Усаглашавање финансијских извештаја са основним рачуноводственим евиденцијама (видети параграф 56)*

A94. Практичар обично прибавља доказе да се финансијски извештаји слажу или су усаглашени са основним рачуноводственим евиденцијама тако што проналази износе и салда из финансијских извештаја у релевантним рачуноводственим евиденцијама као што је главна књига или у сумарним евиденцијама или распоредима који одражавају слагање или усаглашеност износа из финансијских извештаја са основним рачуноводственим евиденцијама (као што је пробни салдо).

#### *Додатни поступци (видети параграф 57)*

A95. У складу са овим стандардом, додатни поступци се врше ако практичар постане свестан питања које указује на могућност постојања материјално погрешних исказа у финансијским извештајима.

A96. Начин на који ће практичар реаговати вршењем додатних поступака у вези са ставком за коју практичар верује да би могла да буде погрешно исказана, варира у зависности од околности и представља питање професионалног просуђивања практичара.

A97. Када просуђује о природи, времену, и обиму додатних поступака који су неопходни да би се прибавили докази на основу којих се доноси закључак да је мало вероватно да постоји погрешан исказ или на основу којих се утврђује његово постојање, практичар користи:

- Информације прибављене проценом резултата већ извршених поступака;

- Ажурирано разумевање ентитета и његовог окружења стечено током извођења ангажовања;

и

- Свој став о убедљивости доказа који су неопходни да би се решило питање које наводи практичара на помисао да би финансијски извештаји могли да буду материјално погрешни.

A98. Додатни поступци су усмерени на прибављање довољно адекватних доказа који би омогућили практичару да формира закључак о питањима за која практичар верује да би могла да доведу до тога да финансијски извештаји буду материјално погрешни. Ти поступци могу да укључе:

- Додатне упите или аналитичке поступке који ће, на пример, бити детаљнији или усмерени само на одређене ставке (то јест, на износе или обелодањивања која се односе на дате рачуне или трансакције који су одражени у финансијским извештајима); или

- Друге врсте поступака, на пример, суштинске детаљне поступке или екстерне потврде.

A99. Примери наведени у наставку илуструју практичареву процену потреба за извођењем додатних поступака и његову реакцију када сматра да је неопходно вршење додатних поступака.

- Током постављања упита и вршења аналитичких поступака за преглед, практичарева анализа потраживања показује материјално значајан износ застарелих доспелих потраживања, за које нема исправки неплаћених или сумњивих потраживања.

- Ово наводи практичара на закључак да би салдо потраживања у финансијским извештајима могао да буде материјално погрешно исказан. Практичар тада поставља упит руководству да ли постоје ненаплатива потраживања чију би вредност требало умањити.

- У зависности од одговора руководства, практичарева процена одговора може да:

(а) Омогући практичару да закључи да није вероватно да је салдо потраживања материјално погрешно исказан. У том случају не захтевају се додатни поступци.

(б) Омогући практичару да утврди да је последица материјално погрешан финансијски извештај. Не захтевају се додатни поступци, а практичар доноси закључак да су финансијски извештаји у целини материјално погрешни.

(ц) Наведе практичара да настави да верује да је салдо рачуна потраживања вероватно материјално погрешно исказан, а да у исто време не пружи довољно адекватних доказа практичару да утврди да је заиста погрешно исказан.

У том случају, од практичара се захтева да изврши додатне поступке, на пример, да захтева од руководства анализу наплате тих потраживања после датума биланса стање да би се идентификовала ненаплатива потраживања. Процена резултата додатних поступака може да омогући практичару да дође до закључака у претходно наведеним ставкама (а) или (б). У супротном, од практичара се захтева да:

(i) Настави са извођењем додатних поступака док практичар не дође до закључака у претходно наведеним ставкама (а) или (б); или

(ii) Ако практичар није у стању да закључи да дато питање вероватно не може да узрокује да финансијски извештаји у целини буду материјално погрешни, или да утврди да питање узрокује да финансијски извештаји у целини буду материјално погрешни, тада постоји ограничење делокруга и практичар није у могућности да дође до немодификованог закључка о финансијским извештајима.

#### **Писане изјаве руководства (видети параграфе 61–63)**

A100. Писане изјаве руководства су важан извор доказа у ангажовању на прегледу. Ако руководство модификује или не достави тражене писане изјаве, то може да укаже практичару на могућност постојања једног или више важних питања. Даље, захтев да се достави писана, а не усмена изјава, у већини случајева подстиче руководство да пажљивије размотри повезана питања, чиме се повећава квалитет изјаве.

A101. Поред писаних изјава које се захтевају овим стандардом, практичар може да сматра да је неопходно да захтева додатне писане изјаве у вези са финансијским извештајима. Оне могу да се користе, на пример, да би се употпунили докази које је практичар прибавио, а који се односе на одређене ставке или обелодањивања која су одражена у финансијским извештајима и за које практичар сматра да могу бити важна за доношење модификованог или немодификованог закључка о финансијским извештајима.

A102. У неким случајевима, руководство може изразити резерву у писаним изјавама, наводећи да су изјаве дате у складу са њиховим најбољим знањем и уверењем. Разумно је да ће практичар прихватити такву формулацију уколико је уверен да су изјаве дала лица са адекватним одговорностима и знањем у вези са питањима која су обухваћена изјавама.

### **Процена доказа добијених вршењем поступака** (видети параграфе 66–68)

A103. У одређеним околностима, практичар можда није успео да прибави доказе које је планирао да прибави кроз постављање упита и аналитичке поступке и кроз поступке који су усмерени на специфичне околности. У таквим околностима, практичар сматра да докази прибављени извршеним поступцима нису адекватни и довољни да би могао да формира закључак о финансијским извештајима. Практичар тада може да:

- Прошири обим извршеног рада; или
- Изврши друге поступка за које је просудио да су неопходни у датим околностима.

Када ниједно од два решење није изводљиво у датим околностима, практичар неће моћи да прибави довољно адекватних доказа да би био у могућности да формира закључак и овим стандардом се захтева да утврди ефекат тога на извештај практичара, односно на његову способност да заврши ангажовање, на пример као у случају када је члан руководства недоступан у време прегледа када би требао да одговори на упите практичара у вези са значајним питањима. До ове ситуације може да дође чак и када практичар није уочио питања које узрокују да практичар сматра да би финансијски извештаји могли да буду материјално погрешни, као што је наведено у параграфу 57.

#### *Ограничења делокруга*

A104. Немогућност извођења одређеног поступка не представља ограничење делокруга прегледа ако је практичар у стању да дође до довољно адекватних доказа вршењем других поступака.

A105. Ограничења делокруга прегледа наметнута од стране руководства могу да имају друге последице на преглед, као што је практичарево разматрање области у којима постоји вероватноћа да ће финансијски извештаји бити материјално погрешни, и наставак ангажовања.

### **Формирање закључка практичара о финансијским извештајима**

#### *Опис применљивог оквира финансијског извештавања* (видети параграф 69(а))

A106. Опис применљивог оквира финансијског извештавања у финансијским извештајима је веома важан зато што се на тај начин корисници финансијских извештаја упознају са оквиром на основу ког су припремљени финансијски извештаји. Ако су у питању финансијски извештаји специјалне намене, они су можда припремљени у складу са оквиром финансијског извештавања специјалне намене који је доступан само страни која је ангажовала практичара и практичару. Опис оквира финансијског извештавања специјалне намене који је коришћен је веома важан због тога што финансијски извештаји специјалне намене можда нису прикладни за било коју другу намену осим оне која је идентификована у финансијским извештајима специјалне намене.

A107. Опис применљивог оквира финансијског извештавања који садржи неодређене резерве или ограничавајуће изразе (на пример, „финансијски извештаји су суштински усклађени са Међународним стандардима финансијског извештавања“) није адекватан опис тог оквира зато што може наведе на погрешан закључак кориснике финансијских извештаја.

#### *Обелодањивања ефеката материјално значајних трансакција и догађаја на информације пренете у финансијским извештајима* (видети параграфе 69(б)(vi), 71)

A108. Овим стандардом се захтева од практичара да процени да ли финансијски извештај садрже адекватна обелодањивања да би се омогућило циљним корисницима да разумеју ефекте материјално значајних трансакција и догађаја на финансијску позицију, финансијске перформансе и токове готовине ентитета.

A109. У случају када су финансијски извештаји припремљени у складу са захтевима оквира фер презентације, руководство ће можда морати да укључи додатна обелодањивања у финансијске извештаје осим оних која се захтевају применљивим оквиром финансијског извештавања или, у посебно ретким околностима, да одступи од захтева из оквира да би се постигао истинит и објективан приказ финансијских извештаја.

#### Разматрања код примене оквира усклађености

A110. Веома је мала вероватноћа да ће практичар утврдити да финансијски извештаји припремљени у складу са оквиром усклађености наводе на погрешан закључак ако је, у складу са овим стандардом, практичар утврдио приликом прихватања ангажовања да је оквир прихватљив.

#### *Квалитативни аспекти рачуноводствених пракси ентитета* (видети параграф 70(б))

A111. Приликом разматрања квалитативних аспеката рачуноводствених пракси ентитета, практичар ће можда постати свестан могуће пристрасности у просуђивању руководства. Практичар може да закључи да кумулативни ефекат недостатка неутралности, заједно са ефектом уочених некоригованих погрешних исказа, имају за резултат то да финансијски извештаји у целини буду материјално погрешни. Показатељи недостатка неутралности који може да утиче на процену



практичара о томе да ли би финансијски извештаји у целини могли да буду материјално погрешни, укључују следеће:

- Селективна корекција очигледних погрешних исказа на које је скренута пажња руководству током прегледа (на пример, корекције погрешних исказа који за последицу имају повећање прихода у извештајима, али не и корекције погрешних исказа који за последицу имају пријављених прихода у извештајима).

- Могућа пристрасност руководства приликом прављења рачуноводствених процена.

A112. Постојање показатеља пристрасности руководства не значи нужно да постоје погрешни искази за сврхе извођења закључака о разумности појединачних рачуноводствених процена. Ипак, они могу да утичу на разматрање практичара о томе да ли би финансијски извештаји целини могли да буду погрешно исказани.

*Облик закључка (видети параграф 74)*

Опис информација које презентују финансијских извештаји

A113. У случају када су финансијски извештаји припремљени у складу са оквиром фер презентације, у свом закључку практичар наводи да није наишао ни на шта што би могло да га наведе на закључак да финансијски извештаји не дају истинит и објективан приказ, по свим материјално значајним аспектима, ... (или не приказују објективно и истинито), у складу са (применљивим оквиром финансијског извештавања). Када се ради о више оквира финансијског извештавања опште намене, на пример, захтева се финансијски извештаји дају истинит и објективан приказ (или објективно и истинито приказују) финансијску позицију ентитета на крају датог периода, као и финансијске перформансе ентитета и токове готовине за тај период.

„Дају истинит и објективан приказ, по свим материјално значајним аспектима“ или „Приказују објективно и истинито“

A114. Да ли се у неком правном систему користи израз „Дају истинит и објективан приказ, по свим материјално значајним аспектима“ или израз „Приказују објективно и истинито“, утврђено је законом или регулативом која уређује преглед финансијских извештаја уз то правном систему или општеприхваћеном праксом у том правном систему. Када закон или регулатива захтева да се користи другачији текст, то не мења захтев овог стандарда да практичар процени истиниту и објективну презентацију финансијских извештај припремљених у складу са оквиром фер презентације.

*Немогућност формирања закључка услед ограничења делокруга прегледа наметнутих од стране руководства након прихватања ангажовања (видети параграфе 15, 82)*

A115. Изводљивост повлачења из ангажовања може да зависи од стадијума ангажовања у тренутку када руководство наметне ограничења делокруга. Ако је практичар завршио суштински део ангажовања, може да одлучи да заврши све што је могуће, уздржи од изражавања закључка и објасни ограничења делокруга у пасусу извештаја у којем је описана основа за уздржавање од изражавања закључка.

A116. У одређеним околностима, повлачење из ангажовања може бити немогуће уколико је практичар у обавези у складу са законом или регулативом да настави ангажовање на прегледу. Ово може бити случај са практичарем који је именован да врши преглед финансијских извештаја ентитета у јавном сектору. Ово такође може бити случај у правним системима где је практичар именован да врши преглед финансијских извештаја који обухватају одређени период, или је именован на одређени период и забрањено му је да се повуче пре завршетка прегледа тих финансијских извештаја, односно пре завршетка тог периода. Ревизор такође, може сматрати да је неопходно да у извештај ревизора укључи пасус у вези са осталим питањима.

Комуникација са регулаторима или власницима ентитета

A117. Када практичар донесе закључак да је повлачење из ангажовања неопходно због ограничења делокруга, може постојати професионални, правни или регулаторни захтев да практичар саопшти сва питања која се тичу повлачења из ангажовања регулаторним телима или власницима ентитета.

**Извештај практичара** (видети параграфе 86–92)

A118. Дефиниција извештаја у писаној форми се односи на извештаје издате на папиру као и на извештаје дате у електронској форми.

*Елементи извештаја практичара (видети параграф 86)*

A119. Назив који указује да предметни извештај представља извештај независног практичара, на пример „Извештај независног практичара“ потврђује да је практичар испунио све релевантне етичке захтеве по питању независности чиме се извештај независног практичара издваја у односу на извештаје издате од стране других лица.

A120. Закон или регулатива одређеног правног система често прецизирају на кога треба да буде насловљен извештај практичара. Извештај практичара је обично насловљен на лица за која је тај извештај припремљен, а то су углавном или акционари или лица овлашћена за управљање ентитетом чији су финансијски извештаји предмет прегледа.

A121. Уколико практичар зна да ће финансијски извештаји бити у комплекту са документима који садржи остале информације, као што је годишњи извештај, практичар може да размотри, уколико облик презентације то дозвољава, могућност навођења страница на којима су презентовани финансијски извештаји. Ово навођење помаже корисницима да идентификују финансијске извештаје на које се односи извештаји практичара.

Одговорност руководства за финансијске извештаје (видети параграф 86(д))

A122. Захтев овог стандарда да практичар мора да прибави изјаву руководства да је примило к знању и разумело своје одговорности, у вези са припремом финансијских извештаја и у вези са ангажовањем на прегледу, је од пресудне важности за извођење прегледа и извештавање о прегледу. Опис одговорности руководства у извештају практичара обезбеђују контекст читаоцима извештаја практичара о одговорностима руководства у вези са извршеним ангажовањем на прегледу.

A123. У извештају практичара не мора нужно да се користи реч „руководство“ већ може да се користи израз који је прикладан у контексту законског оквира који се примењује у одређеном правном систему. У неким правним системима користи се референца на лица овлашћена за управљање ентитетом.

A124. Постоје околности у којима је прикладно да практичар опише додатне одговорности руководства у односу на оне наведене у овом стандарду, како би приказао додатне одговорности које су значајне за припрему финансијских извештаја у контексту одређеног правног система или облика ентитета.

A125. У неким правним системима, закон или регулатива која прописује одговорности руководства могу изричито да захтевају позивање на одговорност за адекватност рачуноводствених књига и евиденција или рачуноводственог система. С обзиром да су књиге, евиденције и системи саставни део интерне контроле, описи дати у овом стандарду не садрже специфична позивања на њих.

Одговорност практичара (видети параграф 86(ф))

A126. У извештају практичара се наводи да је одговорност практичара да на основу извршеног прегледа изрази закључак о финансијским извештајима, како би се извршило јасно издвајање у односу на одговорност руководства за припремање финансијских извештаја.

Позивање на стандарде (видети параграф 86(ф))

A127. Позивањем на стандарде у извештају практичара корисницима се назначава да је преглед извршен у складу са установљеним стандардима.

Саопштавање природе прегледа финансијских извештаја (видети параграф 86(г))

A128. Опис природе ангажовања на прегледу у извештају практичара садржи објашњење делокруга и ограничења извршеног ангажовања које је намењено корисницима извештаја. Ово објашњење разјашњава, како би се избегле недоумице, да преглед није ревизија и да у складу са тим практичар не изражава ревизијско мишљење о финансијским извештајима.

Опис применљивог оквира финансијског извештавања и како може да утиче на закључак практичар (видети параграф 86(i)(ii))

A129. Идентификовањем применљивог оквира финансијског извештавања у закључку практичара информишу се корисници тих извештаја о контексту у коме практичар изражава своје закључак; намера није да се ограничи процена захтевана параграфом 30(а). Применљиви оквир финансијског извештавања се идентификује следећим фразама:

„.....у складу са Међународним стандардима финансијског извештавања“ или

„.....у складу са рачуноводственим принципима опште прихваћеним у правном систему Х....“

A130. Уколико применљиви оквир финансијског извештавања обухвата и стандарде финансијског извештавања и законске или регулаторне захтеве, оквир се идентификује следећим текстом „..... у складу са Међународним стандардима финансијског извештавања и захтевима Закона о привредним друштвима правног система Х.“

Пасус са основом за закључивање када је закључак модификован (видети параграф 85(x)(ii))

A131. Негативан закључак или уздржавање од изражавања закључка у вези са конкретним питањем које је описано у пасусу у ком се износи основа за модификацију мишљења, не оправдава изостављање описа других идентификованих питања која би захтевала модификовање мишљења практичара. У таквим случајевима, обелодањивање тих других питања која је практичар уочио може бити релевантно за кориснике финансијских извештаја.

Потпис практичара (видети параграф 86(л))

A132. У потпису практичара се, у зависности од одређеног правног система наводи име фирме практичара, име практичара или обоје. У одређеним правним системима, поред потписа практичара, захтева се да практичар наведе професионално звање или чињеницу да је практичар или фирма призната од одговарајућег тела које врши лиценцирање у том правном систему.

Упозорење читаоцима да су финансијски извештаји припремљени у складу са оквиром специјалне намене (видети параграф 88)

A133. Финансијски извештаји специјалне намене се могу користити и за потребе различите од оних за које су намењени. На пример, регулаторно тело може захтевати да одређени ентитети учине финансијске извештаје специјалне намене јавно доступним. Како би се избегли неспоразуми, важно је да практичар упозори кориснике извештаја практичара да су финансијски извештаји припремљени у складу са оквиром специјалне намене и, зато, можда нису прикладни за друге намене.

Ограничења која се тичу дистрибуције или коришћења

A134. Као додатак упозорењу које се захтева овим стандардом када су финансијски извештаји припремљени у складу са оквиром специјалне намене, практичар може сматрати да је неопходно да нагласи да је извештај практичара намењен искључиво за одређене кориснике. У зависности од закона или регулативе одређеног правног система, ово се може постићи ограничавањем дистрибуције или коришћења извештаја ревизора. У тим околностима, пасус које садржи упозорење о примени оквира специјалне намене може бити проширен како би се укључила и ова остала питања, а такође треба прилагодити и поднаслов.

*Друге одговорности у вези са извештајем* (видети параграф 91)

A135. У неким правним системима, практичар поред одговорности која је у делокругу овог стандарда имати додатне одговорности у вези са извештавањем о другим питањима. На пример, од практичара се може захтевати да извести о одређеним питањима на које најће приликом вршења прегледа финансијских извештаја. Алтернативно, од практичара се може тражити да спроведе додатне специфичне поступке и извести о њима, или да изрази мишљење о специфичним питањима, као што је адекватност рачуноводствених књига и евиденција. Стандарди ангажовања у одређеним правним системима често садрже смернице о одговорностима практичара у вези са специфичним додатним одговорностима извештавања у тим правним системима.

A136. У неким случајевима, закони или регулатива могу садржати захтев или дозволу да практичар извести о овим питањима у оквиру извештаја практичара о финансијским извештајима. У другим случајевима, од практичара се може захтевати или му се дозвољава да о овим питањима сачини одвојен извештај.

A137. Ове друге одговорности се обрађују у засебном одељку извештаја практичара како би се јасно издвојиле од одговорности практичара да извести о финансијским извештајима у складу са овим стандардом. Тамо где је то релевантно, овај одељак може да садржи поднаслов(е) којим се описује садржај других пасуса о одговорностима извештавања. У неким правним системима, додатне одговорности које се тичу извештавања могу да се обраде у извештају који се разликује од извештаја практичара израђеног за преглед финансијских извештаја.

*Датум извештаја практичара* (видети параграф 86(к), 92)

A138. Датум извештаја практичара пружа информацију корисницима да је ревизор разматрао ефекте догађаја и трансакција које је уочио и који су настали до тог датума.

A139. Закључак практичара је о финансијским извештајима, а за финансијске извештаје одговорност сноси руководство. Практичар не може да закључи да је прибављено довољно адекватних доказа све док не прибави доказе да су сви извештаји који чине финансијске извештаје, укључујући повезане напомене, припремљени и да је руководство за њих прихватило одговорност.

A140. У неким правним системима, закон или регулатива идентификује појединце или тела (на пример, директоре) који су одговорни за потврђивање да су сви извештаји који чине финансијске извештаје, укључујући релевантне напомене припремљени, и прописују неопходан процес одобравања. У таквим случајевима, прибавља се доказ о датом одобрењу пре датирања

извештаја о финансијским извештајима. у другим правним системима, процес одобравања није прописан законом или регулативом. У таквим случајевима, поступци које ентитет користи за припрему и финализирање својих финансијских извештаја са становишта руководства или управљачке структуре се разматрају са циљем идентификовања појединаца или тела који имају надлежност потврђивања да су сви извештаји који чине финансијске извештаје, укључујући повезане напомене, заиста припремљени. У неким случајевима, законом или регулативом се идентификује одређени тренутак у процесу финансијског извештавања у коме се очекује да је преглед завршен.

A141. У неким правним системима, пре јавног објављивања финансијских извештаја захтева се коначно одобравање од стране акционара. У овим правним системима, коначно одобрење од стране акционара није услов да практичар закључи да је прикупљено довољно адекватних доказа. Датум одобравања финансијских извештаја за сврхе овог стандарда је датум на који надлежна лица утврде да су сви извештаји који чине финансијске извештаје, укључујући релевантне напомене, припремљени и да су надлежна лица за њих преузела одговорност.

*Извештај практичара прописан законом или регулативом (видети параграфе 34–35, 86)*

A142. Доследност извештаја практичара, када се преглед врши у складу са овим стандардом, промовише кредибилитет на глобалном тржишту тако што издваја оне прегледе финансијских извештаја који су рађени у складу са међународно признатим стандардима. Када се разлике између правних и законских захтева и овог стандарда односе само на формат и изразе извештаја практичара и, сваки од елемената идентификованих у параграфу 86 је, као минимум укључен у извештај, извештај практичара се може позивати на овај стандард. У складу са тим, у таквим околностима, сматра се да је практичар поступао у складу са захтевима Међународних стандарда ревизије, чак и када су формат и изразе који су коришћени у извештају практичара специфицирани законским или правним захтевима. У случајевима где ти захтеви одређеног правног система нису у супротности са овим стандардом, усвајање формата и израза коришћених у овом ISA помажу корисницима извештаја практичара да препознају да је извештај урађен у складу са овим стандардом. Околности у којима закон или регулатива прописује формат или изразе који се користе у извештају практичара, а који се значајно разликују од захтева овог стандард, наведене су у захтевима овог стандарда који се односе на прихватање ангажовања на прегледу и наставак односа са клијентом.

*Извештај практичара у вези са прегледом који је спроведена у складу са релевантним стандардима одређеног правног система и овим стандардом (видети параграф 86(ф))*

A143. Практичар у свом извештају може навести да је преглед извршен у складу са овим стандардом, као и у складу са релевантним националним стандардима, у случајевима када је ревизор остварио усклађеност са релевантним националним стандардима, али и усклађеност са свим захтевима овог стандарда. Међутим, није примерено позивање на овај ISRE и на релевантне националне стандарде, у случају да постоји конфликт између захтева овог ISRE и захтева релевантних националних стандарда који би навели ревизора да формира другачије мишљење или не укључи пасус којим се скреће пажња на неко питање, а што би у датим околностима, захтевао овај стандард. У таквој ситуацији, извештај ревизора се може позивати само на релевантне стандарде (било да је у питању овај стандард или релевантан национални стандард) у складу са којима је припремљен извештај практичара.

*Примери извештаја о прегледу (видети параграф 86)*

A144. Прилог 2 овог стандарда а садржи илустрације извештаја практичара за преглед финансијских извештаја у којима су примењени захтеви овог стандарда који се тичу извештавања.

### **Документација**

*Благовременост документовања ангажовања (видети параграф 93)*

A145. ISQC 1 захтева од фирме да одреди временска ограничења која одражавају потребу да се благовремено комплетира коначни досије ангажовања.

-----

*Међународни стандард ангажовања на основу којих се пружа уверавање (ISAE) 3000, Ангажовања на основу којих се пружа уверавање која не спадају у ревизију или преглед финансијских информација.*

*Међународни стандард контроле квалитета (ISQC) 1, Контрола квалитета фирми које врше ревизију, преглед финансијских информација, друга ангажовања на основу којих се пружа уверавање и сродне услуге.*

*ISQC 1, Параграф 4.*

*Оквир уверавања, параграфи 7 и 11.*

*Појмовник који се односи на Међународне стандарде објављене од стране IIASB у Међународним стандардима и саопштењима ревизије, контроле квалитета, прегледа, осталих уверавања и сродних услуга, објављеним од стране IFAC.*

ISA 600, Специјална разматрања – ревизија финансијских извештаја групе (укључујући рад ревизора компоненте), параграф A52  
ISQC 1, параграф 11

Оквир уверавања, параграф 17

Оквир уверавања, параграф 34

Оквир уверавања, параграф 17(б)(ii)

## Прилог 1

(видети параграф A56)

### Пример писма о ангажовању за ангажовање на прегледу историјских финансијских извештаја

Наведен је пример писма о ангажовању на прегледу финансијских извештаја опште намене (који су припремљени у складу са Међународним стандардима финансијског извештавања), у ком су илустровани релевантни захтеви и смернице садржане у овом стандарду. Наведено писмо није коначна форма већ је намењено као смерница која се може користити у контексту разматрања наведених у овом стандарду. Неопходно је да се прилагоди индивидуалним захтевима и околностима. Нацрт је направљен као пример за преглед финансијских извештаја за један извештајни период и неопходно је прилагођавање уколико се намерава или очекује поновни преглед. Може бити потребно да затражи правни савет о томе да ли је предложено писмо одговарајуће.

\*\*\*

Одговарајућем представнику руководства или лицу овлашћеном за управљање предузећем АБЦ:

[Циљ и делокруг прегледа]

Захтевали сте од нас да извршимо преглед финансијских извештаја опште намене предузећа АБЦ, које чине извештај о финансијској позицији на дан 31. децембар, 20X1. године и извештај о укупном резултату, извештај о променама на капиталу и извештај о токовима готовине за годину која се завршава на тај дан и сумарни преглед значајних рачуноводствених политика и друге објашњавајуће напомене. Задовољство нам је да, овим писмом потврдимо прихватање и наше схватање овог ангажовања.

Преглед ће бити извршен са циљем изражавања закључка о финансијским извештајима. Наш закључак, ако је немодификован, биће у следећем облику „На основу извршеног прегледа, нисмо наишли ни на шта што би нас навело на уверење да финансијски извештаји не дају истинит и објективан приказ (или да истинито и објективно, по свим материјално значајним аспектима, не приказују) финансијску позицију компаније на дан (датум) и финансијске перформансе и токове готовине за протеклу годину, у складу са Међународним стандардима финансијског извештавања (IFRS).”

[Одговорности практичара]

Преглед ћемо извршити у складу са Међународним стандардом ангажовања на прегледу (ISRE) 2400 (ревидиран), *Ангажовања на прегледу историјских извештаја*. Овај стандард захтева да закључимо да ли смо дошли до неких сазнања на основу којих бисмо сматрали да финансијски извештаји у целини нису припремљени у складу са применљивим оквиром финансијског извештавања, по свим материјално значајним аспектима. Овај стандард такође захтева да поступамо у складу са релевантним етичким захтевима.

Преглед финансијских извештаја у складу са ISRE 2400 (ревидиран) је ангажовање на основу кога се пружа ограничено уверавање. Преглед укључује спровођење поступака који се првенствено састоје од постављања упита руководству и по потреби осталима у ентитету, и примене аналитичких поступака, и процене прибављених доказа. Такође ћемо спроводити додатне поступке ако постанемо свесни информација које указују на то да би финансијски извештаји у целини могли да буду материјално погрешни. Ови поступци се врше да нам омогуће да изразимо закључак о финансијским извештајима у складу са ISRE 2400 (ревидиран). Који ће поступци бити одабрани зависи од тога шта будемо закључили да је неопходно, примењујући професионално просуђивање, на основу нашег разумевања предузећа АБЦ и његовог окружења, као и нашег разумевања IFRS и примене тих стандарда у контексту привреде.

Преглед није ревизија финансијских извештаја те према томе:

(а) Постоји сразмерно већи ризик него у ревизији, да материјално значајан исказ који постоји у финансијским извештајима над којима се врши преглед неће бити откривен прегледом, без обзира на то што је преглед спроведен у потпуности у складу са ISRE 2400 (ревидиран).

(б) Приликом изражавања закључка на основу прегледа финансијских извештаја, наш извештај о финансијским извештајима ће садржати и експлицитно изражену изјаву да се не ради од ревизијском мишљењу о финансијским извештајима.

*[Одговорности руководства и идентификација применљивог оквира финансијског извештавања (за потребе овог примера претпоставља се да закон или регулатива не прописује те одговорности у датим условима; стога се користе описи из параграфа 30(б) овог стандарда).]*

Наш преглед заснивамо на томе да (руководство, и где је то случај, лица овлашћена за управљање) прихватају и разумеју да имају одговорност за:

(а) Припрему и објективну и истиниту презентацију финансијских извештаја у складу са Међународним стандардима финансијског извештавања.

(б) Интерну контролу за коју руководство утврди да је неопходна за припрему финансијских извештаја који не садрже материјално значајне погрешне исказе, настале услед криминалне радње или грешке; и

(в) Обезбеђивање:

(i) Приступа свим информацијама познатим руководству, које су релевантне за припрему и објективну и истиниту презентацију финансијских извештаја као што су евиденције, документација и остало;

(ii) Додатне информације које можда захтевамо (од руководства) за потребе прегледа, и

(iii) Неограничен приступ особама у предузећу АБЦ од којих будемо сматрали да је неопходно да прикупимо доказе.

Као део нашег процеса прегледа, затражићемо (од руководства, и где је то применљиво, лица овлашћених за управљање), потврду у писаној форми у вези са презентацијама које смо добили током прегледа.

Очекујемо потпуну сарадњу вашег особља током прегледа.

*[Друге релевантне информације]*

*[Унети друге информације, као што су договорене накнаде, услови фактурисања и плаћања и други специфични услови, како је прикладно.]*

*[Извештавање]*

*[Унети одговарајуће напомене у вези са очекиваним обликом и садржајем извештаја практичара.]*

Облик и садржина нашег извештаја ће можда морати да буду измењени услед налаза прегледа.

Молимо Вас да потпишете и вратите приложеноу копију овог писма да бисте потврдили да је оно у складу са вашим схватањем услова у вези са прегледом финансијских извештаја, укључујући одговарајуће одговорности.

XYZ & Co.

Прихваћено у име предузећа АБЦ од стране

(потпис)

.....

Име и звање

Датум

## **Прилог 2**

(видети параграф А144)

### **Пример извештаја практичара о прегледу**

#### **Пример извештаја о финансијским извештајима специјалне намене**

*Пример извештаја о прегледу са немодификованим закључком*

• Пример 1: Извештај практичара о финансијским извештајима припремљен у складу са оквиром фер презентације, који је осмишљен да задовољи уобичајене потребе широког круга корисника за финансијским информацијама (на пример, Међународни стандарди финансијског извештавања за мале и средње ентитете).

#### **Примери извештаја о прегледу са модификованим закључком**

• Пример 2: Извештај практичара који садржи квалификовани закључак услед уоченог материјално погрешног исказа у финансијским извештајима. Финансијски извештаји су

припремљени у складу са оквиrom усклађености, који је осмишљен да задовољи уобичајене потребе широког круга корисника за финансијским информацијама (финансијски извештаји припремљени на основу оквира усклађености).

- Пример 3: Извештај практичара који садржи квалификовани закључак услед немогућности практичара да прибави довољно адекватних доказа. (Финансијски извештаји припремљени на основу оквира фер презентације – IFRS).

- Пример 4: Извештај практичара који садржи негативан закључак због материјално погрешног исказа у финансијским извештајима. (Финансијски извештаји припремљени на основу оквира фер презентације – IFRS).

- Пример 5. Извештај практичара који садржи уздржавање од изражавања закључка услед немогућности практичара да прибави довољно адекватних доказа о већем броју елемената финансијских извештаја, што за последицу има немогућност завршавања прегледа. (Финансијски извештаји припремљени на основу оквира фер презентације – IFRS).

Пример извештаја о финансијским извештајима специјалне намене

- Пример 6: Извештај практичара о финансијским извештајима припремљен у складу са одредбама уговора које се односе на финансијско извештавање (за сврхе овог примера, оквир усклађености).

- Пример 7: Извештај практичара о појединачним финансијском извештају који је припремљен у складу са готовинском рачуноводственом основом прихода и расхода (за сврхе овог примера, оквир фер презентације).

#### **Пример 1:**

##### **Околности су следеће:**

- **Преглед комплетног сета финансијских извештаја**
- **Финансијски извештаји опште намене које је руководство ентитета припремило у складу са Међународним стандардима финансијског извештавања за мале и средње ентитете.**
- **Услови ангажовања на прегледу одражавају опис одговорности руководства за финансијске извештаје из параграфа 30(б) овог стандарда.**
- **Поред прегледа финансијских извештаја, практичар има и друге извештајне одговорности у складу са захтевима локалног закона.**

ИЗВЕШТАЈ НЕЗАВИСНОГ ПРАКТИЧАРА

[одговарајући адресат]

#### **Извештај о финансијским извештајима**

Извршили смо преглед приложених финансијских извештаја АБЦ компаније, који обухватају извештај о финансијској позицији на дан 31. децембар 20X1. године и извештај о укупном резултату, извештај о променама на капиталу и извештај о токовима готовине за годину која се завршава на тај дан, и сумарни преглед значајних рачуноводствених политика и друге објашњавајуће информације.

#### *Одговорност руководства за финансијске извештаје*

Руководство је одговорно за припрему и фер презентацију ових финансијских извештаја у складу са Међународним стандардима финансијског извештавања за мале и средње ентитете и за оне интерне контроле за које одреди да су потребне за припрему финансијских извештаја који не садрже материјално значајне погрешне исказе, настале услед криминалне радње или грешке.

#### *Одговорност практичара*

Наша одговорност је да изразимо закључак о финансијским извештајима. Преглед смо извршили у складу са Међународним стандардом ангажовања на прегледу (ISRE) 2400 (ревидиран), *Ангажовања на прегледу историјских извештаја*. Овај стандард захтева да закључимо да ли смо дошли до неких сазнања на основу којих бисмо сматрали да финансијски извештаји у целини нису припремљени у складу са применљивим оквиrom финансијског извештавања, по свим материјално значајним аспектима. Овај стандард такође захтева да поступамо у складу са релевантним етичким захтевима.

Преглед финансијских извештаја у складу са ISRE 2400 (ревидиран) је ангажовање на основу ког се пружа ограничено уверавање. Преглед укључује спровођење поступака који се првенствено састоје од постављања упита руководству и по потреби осталима у ентитету, и примене аналитичких поступака, и процену прибављених доказа.

Поступци спроведени током прегледа су значајно мањег обима од поступака који се спровode током ревизије у складу са Међународним стандардима ревизије. Следствено томе, ми не изражавамо ревизијско мишљење о овим финансијским извештајима.

### *Закључак*

На основу извршеног прегледа, нисмо дошли ни до каквих сазнања на основу којих бисмо сматрали да приложени финансијски извештаји не дају истинит и објективан приказ (или да не приказују истинито и објективно, по свим материјално значајним аспектима) финансијске позиције АБЦ Компаније на дан 31. децембар 20X1. године и њене финансијске успешности и токова готовине за годину која се завршава на тај дан у складу са Међународним стандардима финансијског извештавања за мале и средње ентитете.

### **Извештај о другим законским и регулаторним захтевима**

[Форма и садржај овог одељка извештаја практичара разликује се у зависности од природе других извештајних одговорности практичара.]

[Потпис практичара]

[Датум извештаја практичара]

[Адреса практичара]

#### **Пример 2:**

##### **Околности су следеће:**

- **Преглед комплетног сета финансијских извештаја захтеваног законом или регулативом.**
- **Финансијски извештаји опште намене које је руководство ентитета припремило у складу са Оквиром финансијског извештавања (XYZ Закон) правног система X (то јест, оквир финансијског извештавања, који обухвата закон или регулативу, који је осмишљен како би се задовољиле уобичајене потребе великог броја корисника за финансијским информацијама, али који није оквир фер презентације).**
- **Услови ангажовања на прегледу одражавају опис одговорности руководства за финансијске извештаје из параграфа 30(б) овог стандарда.**
- **На основу прегледа, залихе су погрешно исказане. Погрешан исказ је материјално значајан али није прожимајући за финансијске извештаје.**
- **Поред прегледа финансијских извештаја, практичар има и друге извештајне одговорности у складу са захтевима локалног закона.**

ИЗВЕШТАЈ НЕЗАВИСНОГ ПРАКТИЧАРА

[одговарајући адресат]

### **Извештај о финансијским извештајима**

Извршили смо преглед приложених финансијских извештаја компаније АБЦ, који обухватају извештај о финансијској позицији на дан 31. децембар 20X1. године и извештај о укупном резултату, извештај о променама на капиталу и извештај о токовима готовине за годину која се завршава на тај дан, и сумарни преглед значајних рачуноводствених политика и друге објашњавајуће информације.

#### *Одговорност руководства за финансијске извештаје*

Руководство је одговорно за припрему ових финансијских извештаја у складу са XYZ законом правног система X, и за оне интерне контроле за које одреди да су потребне за припрему финансијских извештаја који не садрже материјално значајне погрешне исказе, настале услед криминалне радње или грешке.

#### *Одговорност практичара*

Наша одговорност је да изразимо закључак о финансијским извештајима. Преглед смо извршили у складу са Међународним стандардом ангажовања на прегледу (ISRE) 2400 (ревидиран), *Ангажовања на прегледу историјских извештаја*. Овај стандард захтева да закључимо да ли смо дошли до неких сазнања на основу којих бисмо сматрали да финансијски извештаји у целини нису припремљени у складу са применљивим оквиром финансијског извештавања, по свим материјално значајним аспектима. Овај стандард такође захтева да поступамо у складу са релевантним етичким захтевима.

Преглед финансијских извештаја у складу са ISRE 2400 (ревидиран) је ангажовање на основу ког се пружа ограничено уверавање. Преглед укључује спровођење поступака који се првенствено састоје од постављања упита руководству и по потреби осталима у ентитету, и примене аналитичких поступака, и процену прибављених доказа.

Поступци спроведени током прегледа су значајно мањег обима од поступака који се спроводе током ревизије у складу са Међународним стандардима ревизије. Следствено томе, ми не изражавамо ревизијско мишљење о овим финансијским извештајима.

#### *Основа за квалификовани закључак*

Залихе компаније су у извештају о финансијској позицији исказане у вредности од xxx. Руководство није исказало залихе по нижој вредности, од набавне вредности и нето оствариве



вредности, већ само по набавној вредности, што представља одступање од захтева закона XYZ правног система X. Евиденције компаније показује да, ако би руководство исказало залихе по нижој вредности, од набавне вредности и нето оствариве вредности, био би неопходно умањење за износ од xxx да би се вредност залиха свела на нето оствариву вредност. У складу са тим, трошкови продаје би се повећали за xxx, а порез на добит, нето приход и капитал би се смањили за xxx, xxx, xxx, респективно.

#### *Квалификовани закључак*

На основу извршеног прегледа, осим за могуће ефекте питања описаних у пасусу Основа за квалификовани закључак, нисмо дошли ни до каквих сазнања на основу којих бисмо сматрали да приложени финансијски извештаји компаније АБЦ не дају истинит и објективан приказ, по свим материјално значајним аспектима, у складу са оквиром финансијског извештавања (закон XYZ) правног система X.

#### **Извештај о другим законским и регулаторним захтевима**

[Форма и садржај овог одељка извештаја практичара разликује се у зависности од природе других извештајних одговорности практичара.]

[Потпис практичара]

[Датум извештаја практичара]

[Адреса практичара]

#### **Пример 3:**

##### **Околности су следеће:**

- Преглед комплетног сета финансијских извештаја опште намене које је руководство ентитета припремило у складу са (оквир финансијског извештавања, који је осмишљен како би се постигла фер презентација, али није Међународни стандарди финансијског извештавања).
- Услови ангажовања на прегледу одражавају опис одговорности руководства за финансијске извештаје из параграфа 30(б) овог стандарда.
- Практичар није могао да прикупи довољно адекватних доказа о инвестирању у инострани повезани ентитет. Потенцијални ефекти немогућности практичара да прикупи довољно адекватних доказа се сматрају материјално значајним али не и прожимајућим у односу на финансијске извештаје.
- Поред прегледа финансијских извештаја, практичар има и друге извештајне одговорности у складу са захтевима локалног закона.

ИЗВЕШТАЈ НЕЗАВИСНОГ ПРАКТИЧАРА О ПРЕГЛЕДУ

[одговарајући адресат]

Извршили смо преглед приложених финансијских извештаја компаније АБЦ, који обухватају извештај о финансијској позицији на дан 31. децембар 20X1. године и извештај о укупном резултату, извештај о променама на капиталу и извештај о токовима готовине за годину која се завршава на тај дан, и сумарни преглед значајних рачуноводствених политика и друге објашњавајуће информације.

#### **Одговорност руководства за финансијске извештаје**

Руководство је одговорно за припрему и истинит и објективан приказ ових финансијских извештаја у складу са (назив применљивог оквира финансијског извештавања, укључујући и упућивање на правни систем или земљу порекла оквира финансијског извештавања када оквир финансијског извештавања није Међународни стандарди финансијског извештавања), и за оне интерне контроле за које одреди да су потребне за припрему финансијских извештаја који не садрже материјално значајне погрешне исказе, настале услед криминалне радње или грешке.

#### **Одговорност практичара**

Наша одговорност је да изразимо закључак о финансијским извештајима. Преглед смо извршили у складу са Међународним стандардом ангажовања на прегледу (ISRE) 2400 (ревидиран), *Ангажовања на прегледу историјских извештаја*. Овај стандард захтева да закључимо да ли смо дошли до неких сазнања на основу којих бисмо сматрали да финансијски извештаји у целини нису припремљени у складу са применљивим оквиром финансијског извештавања, по свим материјално значајним аспектима. Овај стандард такође захтева да поступамо у складу са релевантним етичким захтевима.

Преглед финансијских извештаја у складу са ISRE 2400 (ревидиран) је ангажовање на основу ког се пружа ограничено уверавање. Преглед укључује спровођење поступака који се првенствено састоје од постављања упита руководству и по потреби осталима у ентитету, и примене аналитичких поступака, и процену прибављених доказа.

Поступци спроведени током прегледа су значајно мањег обима од поступака који се спроводе током ревизије у складу са Међународним стандардима ревизије. Следствено томе, ми не изражавамо ревизијско мишљење о овим финансијским извештајима.

#### **Основа за квалификовани закључак**

Инвестиција компаније АБЦ у компанију XYZ, инострани повезани ентитет, стечена током године и рачуноводствено евидентирана методом удела се води у износу од xxx у извештају о финансијској позицији на дан 31. децембар, 20X1 а учешће компаније АБЦ у нето добити XYZ у износу од xxx је укључено у извештај о укупном резултату за годину завршену на тај дан. Нисмо били у могућности да прибавимо довољно адекватних доказа о књиговодственој вредности инвестиције компаније АБЦ у XYZ на дан 31. децембар 20X1 и о учешћу компаније АБЦ у нето добитку XYZ за ову годину. Сходно томе, нисмо били у могућности да извршимо поступке које смо сматрали за неопходне.

#### **Квалификовани закључак**

На основу извршеног прегледа, осим за могуће ефекте питања описаних у пасусу Основа за квалификовани закључак, нисмо дошли ни до каквих сазнања на основу којих бисмо сматрали да приложени финансијски извештаји не дају истинит и објективан приказ (или да не приказују истинито и објективно, по свим материјално значајним аспектима) финансијске позиције компаније АБЦ на дан 31. децембар 20X1, и њене финансијске успешности и токова готовине за годину која се завршава на тај дан у складу са (назив применљивог оквира финансијског извештавања, укључујући и упућивање на правни систем или земљу порекла оквира финансијског извештавања када оквир финансијског извештавања није Међународни стандарди финансијског извештавања).

[Потпис практичара]

[Датум извештаја практичара]

[Адреса практичара]

#### **Пример 4:**

##### **Околности обухватају следеће:**

- **Преглед консолидованих финансијских извештаја опште намене које је руководство матичног ентитета припремило у складу са Међународним стандардима финансијског извештавања.**
- **Услови ангажовања на прегледу одражавају опис одговорности руководства за финансијске извештаје из параграфа 30(б) овог стандарда.**
- **Финансијски извештаји садрже материјално погрешне исказе услед неконсолидовања зависних ентитета. Материјално погрешни исказ се сматра прожимајућим у односу на финансијске извештаје. Нису утврђени ефекти које погрешни искази имају на финансијске извештаје јер то није било изводљиво.**
- **Поред прегледа консолидованих финансијских извештаја практичар има и друге извештајне одговорности у складу са захтевима локалног закона.**

ИЗВЕШТАЈ НЕЗАВИСНОГ ПРАКТИЧАРА

[одговарајући адресат]

#### **Извештај о консолидованим финансијским извештајима**

Извршили смо преглед приложених консолидованих финансијских извештаја компаније АБЦ, који обухватају консолидовани извештај о финансијској позицији на дан 31. децембар 20X1. године и консолидовани извештај о укупном резултату, извештај о променама на капиталу и извештај о токовима готовине за годину која се завршава на тај дан, и сумарни преглед значајних рачуноводствених политика и друге објашњавајуће информације.

#### *Одговорност руководства за финансијске извештаје*

Руководство је одговорно за припрему и истинит и објективан приказ ових консолидованих финансијских извештаја у складу са Међународним стандардима финансијског извештавања, и за оне интерне контроле за које одреди да су потребне за припрему консолидованих финансијских извештаја који не садрже материјално значајне погрешне исказе, настале услед криминалне радње или грешке.

#### *Одговорност практичара*

Наша одговорност је да изразимо закључак о консолидованим финансијским извештајима. Преглед смо извршили у складу са Међународним стандардом ангажовања на прегледу (ISRE) 2400 (ревидиран), *Ангажовања на прегледу историјских извештаја*. Овај стандард захтева да закључимо да ли смо дошли до неких сазнања на основу којих бисмо сматрали да финансијски извештаји у целини нису припремљени у складу са применљивим оквиром финансијског извештавања, по свим материјално значајним аспектима. Овај стандард такође захтева да поступамо у складу са релевантним етичким захтевима.

Преглед финансијских извештаја у складу са ISRE 2400 (ревидиран) је ангажовање на основу ког се пружа ограничено уверавање. Преглед укључује спровођење поступака који се првенствено састоје од постављања упита руководству и по потреби осталима у ентитету, и примене аналитичких поступака, и процену прибављених доказа.

Поступци спроведени током прегледа су значајно мањег обима од поступака који се спровode током ревизије у складу са Међународним стандардима ревизије. Следствено томе, ми не изражавамо ревизијско мишљење о овим финансијским извештајима.

#### *Основа за негативан закључак*

Као што је објашњено у Напомени X, компанија није консолидовала финансијске извештаје зависне Компаније XYZ коју је стекла током 20X1, јер још увек није у могућности да процени фер вредност одређене материјално значајне имовине и обавеза зависног ентитета на датум стицања. Ова инвестиција је због тога рачуноводствено обухваћена на основу трошкова стицања. Према Међународним стандардима финансијског извештавања, зависни ентитет је требало да буде консолидован будући да је под контролом Компаније. Да је XYZ консолидован, то би имало утицај на многе елементе приложених финансијских извештаја. Ефекти које неизвршавање консолидације има на консолидоване финансијске извештаје нису утврђени.

#### *Негативан закључак*

На основу извршеног прегледа, због значаја питања описаних у пасусу *Основа за негативан закључак*, закључујемо да приложени консолидовани финансијски извештаји не дају истинит и објективан приказ (или не приказују истинито и објективно, по свим материјално значајним аспектима) финансијске позиције компаније АБЦ и њених зависних ентитета на дан 31. децембар 20X1, и њене финансијске успешности и токова готовине за годину која се завршава на тај дан у складу са Међународним стандардима финансијског извештавања.

#### **Извештај о другим законским и регулаторним захтевима**

[Форма и садржај овог одељка извештаја практичара разликује се у зависности од природе других извештајних одговорности практичара.]

[Потпис практичара]

[Датум извештаја практичара]

[Адреса практичара]

#### **Пример 5:**

##### **Околности обухватају следеће:**

- Преглед комплетног сета финансијских извештаја опште намене које је руководство ентитета припремило у складу са Међународним стандардима финансијског извештавања.
- Услови ангажовања на прегледу одражавају опис одговорности руководства за финансијске извештаје из параграфа 30(б) овог стандарда.
- Практичар није могао да дође до закључка о финансијским извештајима зато што није успео прикупити довољно адекватних доказа о више елемената у финансијским извештајима и практичар сматра да је ефекат тога материјално значајан и прожимајући у односу на финансијске извештаје. Конкретно, практичар није могао да прикупи доказе о залихама и потраживањима ентитета.

ИЗВЕШТАЈ НЕЗАВИСНОГ ПРАКТИЧАРА О ПРЕГЛЕДУ

[одговарајући адресат]

Извршили смо преглед приложених финансијских извештаја компаније АБЦ, који обухватају извештај о финансијској позицији на дан 31. децембар 20X1. године и извештај о укупном резултату, извештај о променама на капиталу и извештај о токовима готовине за годину која се завршава на тај дан, и сумарни преглед значајних рачуноводствених политика и друге објашњавајуће информације.

#### **Одговорност руководства за финансијске извештаје**

Руководство је одговорно за припрему и истинит и објективан приказ ових консолидованих финансијских извештаја у складу са Међународним стандардима финансијског извештавања, и за оне интерне контроле за које одреди да су потребне за припрему консолидованих финансијских извештаја који не садрже материјално значајне погрешне исказе, настале услед криминалне радње или грешке.

#### **Одговорност практичара**

Наша одговорност је да изразимо закључак о финансијским извештајима. Због питања описаног у пасусу *Основа за уздржавање од изражавања закључка* нисмо били у могућности да прикупимо довољно адекватних доказа за обезбеђење основе за доношење закључка о финансијским извештајима.

### **Основа за уздржавање од изражавања закључка**

Руководство није извршило физичко пребројавање постојећих залиха на крају године. Нисмо били у могућности да извршимо поступке које смо сматрали за неопходне у вези са залихама на дан 31. децембар, 20X1, које су исказане у вредности xxx, у извештају о финансијској позицији на дан 31. децембар, 20X1.

Поред тога, увођење новог компјутеризованог система рачуна потраживања у септембру 20X1, довело је до већег броја грешака на рачунима залиха и потраживања. На дан нашег извештаја, руководство је још увек радило на исправљању системских недостатака и корекцији грешака. Као резултат ових питања, нисмо били у стању да одредимо да ли су неопходне било какве корекције у вези са евидентираним или неевидентираним залихама и потраживањима, и елементима од којих је сачињен извештај о укупном приходу, извештај о променама на капиталу и извештај о токовима готовине.

### **Уздржавање од изражавања закључка**

Услед значаја питања описаних у пасусу са осномом за уздржавање од изражавања закључка, нисмо били у могућности да прибавимо довољно адекватних доказа да би могли да донесемо закључак о финансијским извештајима. Следствено томе, не изражавамо закључак о финансијским извештајима.

[Потпис практичара]

[Датум извештаја практичара]

[Адреса практичара]

#### **Пример 6:**

##### **Околности обухватају следеће:**

- **Руководство је припремило финансијске извештаје у складу са одредбама о финансијском извештавању уговора (то јест, оквира специјалне намене), да би се постигла усклађеност са одредбама уговора. Руководство не може да бира између више оквира финансијског извештавања.**
- **Применљиви оквир финансијског извештавања је оквир усклађености.**
- **Услови ангажовања на прегледу одражавају опис одговорности руководства за финансијске извештаје из параграфа 30(б) овог стандарда.**
- **Дистрибуција или употреба извештаја практичара је ограничена.**

ИЗВЕШТАЈ НЕЗАВИСНОГ ПРАКТИЧАРА О ПРЕГЛЕДУ

[одговарајући адресат]

Извршили смо преглед приложених финансијских извештаја компаније АБЦ, који обухватају биланс стања на дан 31. децембар 20X1. године и биланс успеха, извештај о променама на капиталу и извештај о токовима готовине за годину која се завршава на тај дан, као и преглед значајних рачуноводствених политика и других појашњавајућих напомена. Финансијски извештаји су припремљени од стране руководства компаније АБЦ у складу са одредбама из Одељка 3 уговора потписаног на дан 1. јануар, 20X1, између компаније АБЦ и компаније ДЕФ (у наставку текста: „Уговор“).

### **Одговорност руководства за финансијске извештаје**

Руководство је одговорно за припрему и истинит и објективан приказ ових финансијских извештаја у складу са одредбама из Одељка 3 Уговора, и за оне интерне контроле за које одреди да су потребне за припрему финансијских извештаја који не садрже материјално значајне погрешне исказе, настале услед криминалне радње или грешке.

### **Одговорност практичара**

Наша одговорност је да изразимо закључак о финансијским извештајима. Преглед смо извршили у складу са Међународним стандардом ангажовања на прегледу (ISRE) 2400 (ревидиран), *Ангажовања на прегледу историјских извештаја*. Овај стандард захтева да закључимо да ли смо дошли до неких сазнања на основу којих бисмо сматрали да финансијски извештаји у целини нису припремљени у складу са применљивим оквиром финансијског извештавања, по свим материјално значајним аспектима. Овај стандард такође захтева да поступамо у складу са релевантним етичким захтевима.

Преглед финансијских извештаја у складу са ISRE 2400 (ревидиран) је ангажовање на основу ког се пружа ограничено уверавање. Преглед укључује спровођење поступака који се првенствено састоје од постављања упита руководству и по потреби осталима у ентитету, и примене аналитичких поступака, и процену прибављених доказа.

Поступци спроведени током прегледа су значајно мањег обима од поступака који се спроводе током ревизије у складу са Међународним стандардима ревизије. Следствено томе, ми не изражавамо ревизијско мишљење о овим финансијским извештајима.

## Закључак

На основу извршеног прегледа, нисмо дошли ни до каквих сазнања на основу којих бисмо сматрали да приложени финансијски извештаји нису припремљени, по свим материјално значајним аспектима, у складу са одредбама о финансијском извештавању из Одељка 3 уговора.

## Рачуноводствена основа и ограничења дистрибуције и употребе

Не вршећи модификацију закључка, скрећемо пажњу на Напомену X уз финансијске извештаје, у којој је описана рачуноводствена основа. Финансијски извештаји се припремају да би помогли компанији АБЦ да постигне усклађеност са одредбама о финансијском извештавању претходно поменутог уговора. Као резултат тога, финансијски извештаји можда нису прикладни за неку другу употребу. Наш извештај је намењен искључиво за компанију АБЦ и компанију ДЕФ и не сме се дистрибуирати другим странама осим компанији АБЦ и компанији ДЕФ нити га смеју употребљавати друге компаније осим компаније АБЦ и компаније ДЕФ.

[Потпис практичара]

[Датум извештаја практичара]

[Адреса практичара]

### Пример 7:

#### Околности обухватају следеће:

- Преглед извештаја о готовинским приливима и одливима.
- Руководство је припремило финансијске извештаје у складу са рачуноводственом основном готовинских прилива и одлива да би се дао одговор зајмодавцу на захтев за информацијама о токовима готовине. Постигнут је споразум између ентитета и зајмодавца у вези са рачуноводственом основном које је коришћена за припрему финансијског извештаја.
- Применљиви оквир финансијског извештавања је оквир фер презентације осмишљен тако да испуни потребе специфичних корисника за информацијама.
- Практичар је утврдио да је прикладна употреба израза: „приказују истинито и објективно, по свим материјално значајним аспектима“ у закључку практичара
- Услови ангажовања на прегледу одражавају опис одговорности руководства за финансијске извештаје из параграфа 30(б) овог стандарда.
- Дистрибуција или употреба извештаја практичара није ограничена.

ИЗВЕШТАЈ НЕЗАВИСНОГ ПРАКТИЧАРА О ПРЕГЛЕДУ

[одговарајући адресат]

Извршили смо преглед извештаја готовинских прилива и одлива компаније АБЦ за годину која завршава на дан 31. децембар 20X1. године и преглед значајних рачуноводствених политика и других појашњавајућих напомена (збирно „финансијски извештај“). Финансијски извештаји су припремљени од стране руководства компаније АБЦ уз примену рачуноводствене основе готовинских прилива и одлива која је описана у Напомени X.

## Одговорност руководства за финансијски извештај

Руководство је одговорно за припрему и истинит и објективан приказ овог финансијског извештаја у складу са рачуноводственом основном готовинских прилива и одлива која је описана у Напомени X, и за оне интерне контроле за које одреди да су потребне за припрему финансијског извештаја који не садржи материјално значајне погрешне исказе, настале услед криминалне радње или грешке.

## Одговорност практичара

Наша одговорност је да изразимо закључак о приложеним финансијском извештају. Преглед смо извршили у складу са Међународним стандардом ангажовања на прегледу (ISRE) 2400 (ревидиран), *Ангажовања на прегледу историјских извештаја*. Овај стандард захтева да закључимо да ли смо дошли до неких сазнања на основу којих бисмо сматрали да финансијски извештај у целини није припремљен у складу са применљивим оквиром финансијског извештавања, по свим материјално значајним аспектима. Овај стандард такође захтева да поступамо у складу са релевантним етичким захтевима.

Преглед финансијских извештаја у складу са ISRE 2400 (ревидиран) је ангажовање на основу ког се пружа ограничено уверавање. Преглед укључује спровођење поступака који се првенствено састоје од постављања упита руководству и по потреби осталима у ентитету, и примене аналитичких поступака, и процену прибављених доказа.

Поступци спроведени током прегледа су значајно мањег обима од поступака који се спроводе током ревизије у складу са Међународним стандардима ревизије. Следствено томе, ми не изражавамо ревизијско мишљење о овим финансијским извештајима.

## Закључак

На основу извршеног прегледа, нисмо дошли ни до каквих сазнања на основу којих бисмо сматрали да приложени финансијски извештај не даје истинит и објективан приказ (или да не приказују истинито и објективно, по свим материјално значајним аспектима) готовинских прилива и одлива компаније АБЦ за годину која се завршава на дан 31. децембар 20Х1., у складу са рачуноводственом основом готовинских прилива и одлива која је описана у Напомени Х.

#### **Рачуноводствена основа**

Не вршећи модификацију закључка, скрећемо пажњу на Напомену Х уз финансијске извештаје, у којој је описана рачуноводствена основа. Финансијски извештаји се припремају у циљу пружања информација зајмодавцу ХЗУ. Као резултат тога, финансијски извештај можда није прикладан за друге сврхе.

[Потпис практичара]

[Датум извештаја практичара]

[Адреса практичара]

-----

*Примаоци и наводи у писму ће бити у складу са околностима ангажовања, укључујући и релевантни правни систем. Важно је позвати се на одговарајуће особе – видети параграф 36 овог стандарда.*

*У целом писму, упућивања на „нас“, „вас“, „ми“, „ви“, „руководство“, „лица овлашћена за управљање“ и „практичар“, употребљавају се или мењају у складу са околностима.*

*Користити изразе у складу са околностима.*

*Или, уколико је то прикладно, „Припрему финансијских извештаја који дају објективан и истинит приказ у складу са Међународним стандардима финансијског извештавања.“*

*Поднослов „Извештај о финансијским извештајима“ није потребан уколико не постоји други поднаслов, у овом случају „Извештај о другим законским и регулаторним захтевима“.*

*Или други појам који је прикладан у контексту правног оквира одређеног правног система.*

*Када је руководство одговорно за припрему финансијских извештаја који пружају истинит и објективан приказ, ова реченица би гласила: „Руководство је одговорно за припрему финансијских извештаја који пружају истинит и објективан приказ у складу са Међународним стандардима финансијског извештавања за мале и средње ентитете и за оне...“*

*Поднослов „Извештај о финансијским извештајима“ није потребан уколико не постоји други поднаслов, у овом случају „Извештај о другим законским и регулаторним захтевима“.*

*Или други појам који је прикладан у контексту правног оквира одређеног правног система.*

*Или други појам који је прикладан у контексту правног оквира одређеног правног система.*

*Када је руководство одговорно за припрему финансијских извештаја који пружају истинит и објективан приказ, ова реченица би гласила: „Руководство је одговорно за припрему финансијских извештаја који пружају истинит и објективан приказ у складу са Међународним стандардима финансијског извештавања и за оне...“*

*Поднослов „Извештај о консолидованим финансијским извештајима“ није потребан уколико не постоји други поднаслов, у овом случају „Извештај о другим законским и регулаторним захтевима“.*

*Или други појам који је прикладан у контексту правног оквира одређеног правног система.*

*Када је руководство одговорно за припрему финансијских извештаја који пружају истинит и објективан приказ, ова реченица би гласила: „Руководство је одговорно за припрему финансијских извештаја који пружају истинит и објективан приказ у складу са Међународним стандардима финансијског извештавања и за оне...“*

*Или други појам који је прикладан у контексту правног оквира одређеног правног система.*

*Када је руководство одговорно за припрему финансијских извештаја који пружају истинит и објективан приказ, ова реченица би гласила: „Руководство је одговорно за припрему финансијских извештаја који пружају истинит и објективан приказ у складу са Међународним стандардима финансијског извештавања и за оне...“*

*Или други појам који је прикладан у контексту правног оквира одређеног правног система.*

*Или други појам који је прикладан у контексту правног оквира одређеног правног система.*

**МЕЂУНАРОДНИ СТАНДАРД  
АНГАЖОВАЊА НА ПРЕГЛЕДУ 2410  
ПРЕГЛЕД ПЕРИОДИЧНИХ ФИНАНСИЈСКИХ  
ИНФОРМАЦИЈА  
ОД СТРАНЕ НЕЗАВИСНОГ РЕВИЗОРА ЕНТИТЕТА**

(Стандард важи за прегледе периодичних финансијских информација за периоде који почињу 15. децембра 2006 или касније.)

**САДРЖАЈ**

*Параграф*

Увод 1–3

Општи принципи прегледа периодичних финансијских информација 4–6

Циљ ангажовања на прегледу периодичних финансијских информација 7–9

Прихватање услова ангажовања 10–11

Поступци прегледа периодичних финансијских информација 12–29

Процена погрешних исказа 30–33

Изјаве руководства 34–35

Одговорност ревизора у погледу пратећих информација 36–37

Комуникација 38–42

Извештавање о природи, обиму и резултатима прегледа периодичних финансијских информација 43–63

Документација 64

Датум ступања на снагу 65

Прилог 1: Пример писма о ангажовању на прегледу периодичних финансијских информација

Прилог 2: Аналитички поступци које ревизор може узети у обзир приликом спровођења прегледа периодичних финансијских информација

Прилог 3: Пример изјаве руководства

Прилог 4: Пример извештаја о прегледу периодичних финансијских информација

Прилог 5: Пример извештаја о прегледу периодичних финансијских информација у коме се изражава квалификовани закључак због одступања од применљивог оквира финансијског извештавања

Прилог 6: Пример извештаја о прегледу периодичних финансијских информација у коме се изражава квалификовани закључак због ограничења обима рада које није наметнуто од стране руководства

Прилог 7: Пример извештаја о прегледу периодичних финансијских информација у коме се изражава негативан закључак због одступања од применљивог оквира финансијског извештавања

Међународни стандард ангажовања на прегледу 2410 „Преглед периодичних финансијских информација од стране независног ревизора ентитета“ треба тумачити у контексту „Предговора Међународним стандардима контроле квалитета, ревизије, уверавања и сродних услуга“, којим се успостављају примена и надлежност ISRE.

**Увод**

1. Сврха овог међународног стандарда ангажовања на прегледу (ISRE) је да установи стандарде и пружи смернице у погледу професионалне одговорности ревизора када ревизор прихвати ангажовање на прегледу финансијских информација клијента ревизије као и у погледу облика и садржаја извештаја. Термин „ревизор“ се користи у овом ISRE, не зато што ревизор врши ревизијску функцију већ зато што је делокруг овог ISRE ограничен на преглед финансијских

информација који врши лице које је истовремено и независни ревизор финансијских извештаја ентитета.

2. За сврхе овог стандарда, периодичним финансијским информацијама се сматрају финансијске информације које се припремају и презентују у складу са применљивим оквиром финансијског извештавања и састоје се од комплетног или сажетог сета финансијских извештаја за период који је краћи од финансијске године ентитета.

**3. Ревизор који је ангажован да изврши преглед периодичних финансијских информација врши преглед у складу са овим ISRE.** Током вршења ревизије годишњих финансијских извештаја, ревизор стиче разумевање ентитета и његовог окружења, укључујући интерне контроле ентитета. Када је ревизор ангажован да изврши преглед периодичних финансијских информација, ово разумевање се ажурира током испитивања које врши током прегледа и од помоћи је ревизору за сврхе фокусирања испитивања која ће вршити и аналитичких и других поступака прегледа које треба спровести. Практичар који је ангажована да изврши преглед периодичних финансијских информација а који притом није и ревизор ентитета, преглед врши у складу са ISRE 2400 „Ангажовања на прегледу финансијских извештаја”. Будући да овакав практичар уобичајено нема исти ниво разумевања ентитета и његовог окружења, укључујући интерне контроле, који има ревизор тог ентитета, практичар ће морати да спроведе различита испитивања и процедуре како би испунио циљ прегледа.

3а. Овај стандард се бави прегледом периодичних финансијских информација од стране ревизора ентитета. Међутим, он се примењује, прилагођен уколико то околности налажу, када ревизор ентитета прихвати ангажовање на прегледу историјских финансијских информација различитих од периодичних финансијских информација клијента ревизије.

#### **Општи принципи прегледа периодичних финансијских информација**

**4. Ревизор треба да поштује етичке захтеве релевантне за ревизију финансијских извештаја ентитета.** Ови етички захтеви одређују професионалне одговорности ревизора у следећим областима: независност, интегритет, објективност, професионална стручност и дужна пажња, поверљивост, професионално понашање и технички стандарди.

**5. Ревизор треба да примени поступке контроле квалитета који су применљиви за одређено ангажовање.** Елементи контроле квалитет који су релевантни за ангажовање укључују одговорност руководиоца за квалитет ангажовања, етичке захтеве, прихватање одређеног ангажовања и прихватање и наставак сарадње са клијентом, одређивање тима за ангажовање, извођење ангажовања и надзор.

**6. Ревизор треба да планира и врши преглед са ставом професионалног скептицизма, имајући у виду чињеницу да би могле да постоје околности које узрокују материјално значајне исправке периодичних финансијских информација како би биле припремљене у складу са применљивим оквиром финансијског извештавања.**

Професионални скептицизам значи да ревизор са испитивачким приступом врши критичку оцену веродостојности прибављених доказа и обраћа пажњу на доказе који су контрадикторни или доводе у питање поузданост документације или изјава руководства ентитета.

#### **Циљ ангажовања на прегледу периодичних финансијских информација**

7. Циљ ангажовања на прегледу периодичних финансијских информација је да омогући ревизору да изрази закључак, на основу извршеног прегледа, да ли било који налаз узрокује сумњу да финансијске информације нису, по свим битним питањима, припремљене у складу са применљивим оквиром финансијског извештавања. Ревизор врши испитивања и спроводи аналитичке и друге поступке прегледа како би на један умерен ниво снизио ризик изражавања неодговарајућег закључка када у периодичним финансијским информацијама постоји материјално погрешан исказ.

8. Циљ прегледа периодичних финансијских информација се значајно разликује од циља ревизије која се врши у складу са Међународним стандардима ревизије (ISA). Преглед периодичних финансијских информација не даје основу за изражавање мишљења да ли финансијске информације пружају истиниту и објективну слику, или су приказани објективно по свим материјално значајним аспектима, у складу са применљивим оквиром финансијског извештавања.

9. За разлику од ревизије, преглед није осмишљен у циљу стицања разумног нивоа уверавања да периодичне финансијске информације не садрже материјално погрешне исказе. Преглед се састоји од испитивања, првенствено лица одговорних за финансијска и рачуноводствена питања и спровођења аналитичких о других поступака прегледа. Налази прегледа могу скренути пажњу ревизора на значајна питања која утичу на периодичне финансијске информације, али не обезбеђују све доказе који би се захтевали током ревизије.

#### **Прихватање услова ангажовања**

**10. Ревизор и клијент треба да се сложе о условима ангажовања.**

11. Уговорени услови се уобичајено евидентирају у оквиру писма о ангажовању. Оваква комуникација помаже да се избегну неспоразуми у погледу природе ангажовања и нарочито циља



и обима прегледа, одговорности руководства, опсега одговорности ревизора, стеченог степена уверавања и природе и форме извештаја. Комуникацијом се уобичајено обухватају следећа питања:

- циљ прегледа периодичних финансијских информација,
- обим прегледа,
- одговорност руководства за периодичне финансијске информације,
- одговорност руководства за установљивање и функционисање ефективних интерних контрола релевантних за припрему периодичних финансијских информација,
- одговорност руководства за омогућавање приступа ревизору свим финансијским евиденцијама и повезаним информацијама,
- сагласност руководства да изда изјаву у писаној форми којом се потврђују усмене изјаве дате ревизору током прегледа, као и изјаве садржане у евиденцијама ентитета,
- предвиђена форма и садржај извештаја који се даје, укључујући идентитет примаоца извештаја,
- сагласност руководства да ће уз сваки документ који садржи периодичне финансијске информације и у коме се наводи да су те периодичне финансијске информације прегледане од стране ревизора бити придодат и извештај о прегледу.

Илустративни пример писма о ангажовању је дат у Прилогу 1 овог ISRE. Услови ангажовања на прегледу периодичних финансијских информација се такође могу комбиновати са условима ангажовања на ревизији финансијских извештаја.

#### **Поступци прегледа периодичних финансијских информација Разумевање ентитета и његовог окружења, укључујући интерне контроле**

**12. Ревизор треба да има разумевање ентитета и његовог окружења, укључујући интерне контроле, будући да су ова питања повезана са припремањем годишњих и периодичних финансијских информација, у мери која му омогућава да планира и спроведе ангажовање како би био у могућности да:**

(а) **Идентификује врсте потенцијалних погрешних исказа и размотри вероватноћу њиховог настанка; и**

(б) **Одабере поступке испитивања, аналитичке и друге поступке прегледа који ће му пружити основу за извештај о томе да ли је наишао на неки налаз који ревизора наводи на уверење да периодичне финансијске информације нису, по свим материјално значајним питањима, припремљене у складу са применљивим оквиром финансијског извештавања.**

13. У складу са захтевима ISA 315 (ревидиран), „Разумевање ентитета и његовог окружења и процена ризика материјалне грешке” ревизор који је вршио ревизију финансијских извештаја једног или више годишњих периода је стекао разумевање ентитета и његовог окружења, укључујући интерне контроле које је повезано са припремањем годишњих финансијских информација, у мери довољној за спровођење ревизије. Приликом планирања прегледа периодичних финансијских информација ревизор ажурира стечено разумевање. Ревизор такође стиче довољно разумевање интерних контрола повезаних са припремањем периодичних финансијских информација будући да се оне могу разликовати од интерних контрола које су релевантне за годишње финансијске информације.

14. Ревизор користи разумевање ентитета и његовог окружења, укључујући интерне контроле у циљу одређивања испитивања које треба извршити и аналитичких и других поступака прегледа које треба применити, и ради идентификовања одређених догађаја, трансакција или тврдњи на које се могу усмерити испитивања или применити аналитички или други поступци прегледа.

15. Поступци које ревизор спроводи у циљу ажурирања разумевања ентитета и његовог окружења, укључујући интерне контроле уобичајено обухватају следеће:

- Читање документације ревизије из претходне године, прегледа који су вршени током текућег године и одговарајућих прегледа из претходне године, у обиму који омогућава ревизору да идентификује питања која могу имати утицаја на финансијске информације текућег периода.
- Разматрање свих значајних ризика, укључујући ризик заобилажења контрола од стране руководства, који су идентификовани током ревизије финансијских извештаја претходне године.
- Читање последњих годишњих и упоредивих периодичних финансијских информација.

- Разматрање материјалног значаја у контексту применљивог оквира финансијског извештавања и повезаности са финансијским информацијама међупериода у циљу одређивања природе и обима поступака који ће бити спроведени и процене ефеката погрешних исказа.
- Разматрање природе свих коригованих материјално значајних погрешних исказа и свих идентификованих некоригованих безначајних погрешних исказа у финансијским извештајима претходне године.
- Разматрање значајних питања у вези финансијског рачуноводства и извештавања која могу бити од континуираног значаја као што су, на пример значајни недостаци интерних контрола.
- Разматрање резултата свих ревизијских поступака које су вршене у вези са финансијским извештајима текуће године
- Разматрање резултата извршених интерних ревизија и накнадних активности руководства.
- Испитивање руководства о резултатима процене ризика да периодичне финансијске информације можда садрже материјално погрешне исказе настале по основу криминалне радње.
- Испитивање руководства у вези ефеката промена пословних активности ентитета.
- Испитивање руководства у вези значајних промена интерних контрола и потенцијалних ефеката таквих промена на припремање периодичних финансијских информација.
- Испитивање руководства у вези процеса припреме периодичних финансијских информација и поузданости релевантних рачуноводствених евиденција са којим се периодичне финансијске информације усаглашавају.

16. Ревизор одређује природу поступака прегледа, уколико их треба спровести за делове групе и, уколико је то применљиво, саопштава ова питања другим ревизорима који учествују у прегледу. Фактори које треба размотрити укључују материјалну значајност и ризик погрешних исказа у периодичним финансијским информацијама делова групе и ревизорово разумевање обима централизованости или децентрализованости интерних контрола над припремом ових информација.

**17. У циљу планирања и спровођења ревизије периодичних финансијских информација, новоименовани ревизор, који још увек није вршио ревизију годишњих финансијских извештаја у складу са ISA, треба да стекне разумевање ентитета и његовог окружења, укључујући интерне контроле, будући да је повезано са припремом годишњих и периодичних финансијских информација.**

18. Стечено разумевање омогућује ревизору да фокусира испитивања и спроведене аналитичке и друге поступке прегледа током вршења прегледа периодичних финансијских информација у складу са овим ISRE. Као део процеса стицања разумевања, ревизор уобичајено испитује претходног ревизора и уколико је то практично прегледа документацију претходног ревизора која се односи на ревизију претходног годишњег периода и све међупериоде текуће године чији је преглед вршио претходни ревизор. Током овог процеса, ревизор разматра природу свих коригованих погрешних исказа и свих сумираних некоригованих погрешних исказа, све значајне ризике укључујући ризик заобилажења контрола од стране руководства и значајан рачуноводствена и извештајна питања која могу бити од континуираног значаја, као на пример материјално значајне слабости интерних контрола.

#### **Испитивања, аналитички и други поступци прегледа**

**19. Ревизор треба да спроведе испитивања првенствено лица одговорних за финансијска и рачуноводствена питања и спроведе аналитичке и друге поступке прегледа који ће му омогућити, да на основу спроведених поступака закључи да ли неки налаз наводи на уверење да периодичне финансијске информације нису, по свим материјално значајним питањима, припремљене у складу са применљивим оквиром финансијског извештавања.**

20. Преглед уобичајено не захтева тестирање рачуноводствених евиденција поступцима испитивања, посматрања или потврђивања. Поступци прегледа периодичних финансијских информација су уобичајено ограничени на испитивања превасходно лица одговорних за финансијска и рачуноводствена питања и примену аналитичких и других поступака прегледа а не на потврђивање прибављених информација у вези значајних рачуноводствених питања која се односе на периодичне финансијске информације. Ревизорово разумевање ентитета и његовог окружења, укључујући интерне контроле, резултати процене ризика претходно извршене ревизије и разматрање ревизора у вези материјалне значајности у контексту периодичних финансијских информација утичу на природу и обим испитивања која се врше и примену аналитичких и других поступака прегледа.

21. Ревизор уобичајено врши следеће поступке:

- Читање записника са састанака акционара, лица овлашћених за управљање и других одговарајућих комитета у циљу идентификовања питања која могу имати утицаја на периодичне финансијске информације и спровођења испитивања у вези питања која могу имати утицаја на периодичне финансијске информације и о којима се расправљало на састанцима чији записници нису доступни.

- Разматрање ефеката, уколико постоје, питања која су условила модификације ревизијског извештаја или извештаја о прегледу, рачуноводствене корекције или некориговане погрешне исказе у време претходних ревизија или прегледа.

- Комуникацију, где је то прикладно са другим ревизорима који врше преглед периодичних финансијских информација за значајне делове извештајног ентитета.

- Испитивање чланова руководства који су одговорни за финансијска и рачуноводствена питања и других лица у вези следећих питања:

- Да ли су периодичне финансијске информације припремљене и презентоване у складу са применљивим оквиром финансијског извештавања.

- Да ли је било измена у рачуноводственим принципима или у методи њихове примене.

- Да ли појава нових трансакција захтева примену нових рачуноводствених принципа.

- Да ли периодичне финансијске информације садрже познате некориговане погрешне исказе.

- Постојања неуобичајених или комплексних ситуација које могу утицати на периодичне финансијске информације као што су пословне комбинације или отуђење пословних сегмената.

- Постојања значајних претпоставки које су релевантне за мерење и обелодањивање фер вредности и намере и способности руководства да спроведе одређене активности у име ентитета.

- Да ли су трансакције са повезаним странама одговарајуће рачуноводствено обухваћене и обелодањене у периодичним финансијским информацијама.

- Значајних измена у погледу уговорних обавеза.

- Значајних измена у погледу потенцијалних обавеза укључујући тужбе и судске процесе.

- Поштовања услова позајмица.

- Осталих ставки на које је скренута пажња током примене поступака прегледа.

- Значајних трансакција које су се десиле током последњих дана међупериода или у првих неколико дана следећег међупериода.

- Сазнања о свим криминалним радњама или сумњама у вези њих, које утичу на ентитет а у које је укључено:

- Руководство;

- Запослени који имају значајну улогу у систему интерних контрола; или

- Друга лица у случајевима када криминална радња може имати материјално значајан ефекат на периодичне финансијске информације.

- Сазнања о свим оптужбама или сумњама у вези криминалних радњи које имају утицаја на периодичне финансијске информације ентитета и које су саопштене од стране запослених, бивших запослених, анализара, регулаторних тела или других страна.

- Сазнања о свим стварним или могућим одступањима од закона или регулативе која могу имати материјално значајан ефекат на периодичне финансијске информације.

- Примене аналитичких поступака на периодичне финансијске информације које су осмишљене са циљем идентификовања односа и индивидуалних ставки који делују неуобичајено и могу одражавати материјално погрешне исказе у периодичним финансијским информацијама. Аналитички поступци могу укључивати радио анализе и статистичке технике као што су анализе тренда или регресионе анализе и могу бити спроведене мануелно или техникама уз помоћ компјутера. Прилог 2 овог ISRE садржи примере аналитичких поступака које ревизор може узети у обзир приликом вршења прегледа периодичних финансијских информација.

- Читање периодичних финансијских информација и разматрање свега што ревизору ствара уверење да периодичне финансијске информације нису припремљене или презентоване, по свим материјално значајним питањима, у складу са применљивим оквиром финансијског извештавања.

22. Ревизор може спровести многе поступке прегледа пре или током процеса припреме периодичних финансијских информација ентитета. На пример, може бити практично да се пре краја међупериода, изврши ажурирање разумевања ентитета и његовог окружења, укључујући интерне контроле и отпочне преглед одговарајућих записника. Спровођење неких поступака прегледа у ранијој фази међупериода такође омогућује ранију идентификацију и разматрање значајних рачуноводствених питања која утичу на периодичне финансијске информације.

23. Ревизор који врши преглед периодичних финансијских информација је такође ангажована да изврши ревизију годишњих финансијских извештаја ентитета. Ради повећања ефикасности, ревизор може одлучити да спроведе одређене ревизијске поступке упоредо са прегледом периодичних финансијских информација. На пример, информације стечене путем прегледа записника са састанака одбора директора током прегледа периодичних финансијских информација такође могу бити коришћене у годишњој ревизији. Ревизор такође може одлучити да током периодичног прегледа спроведе ревизијске поступке који су неопходни за сврхе ревизије годишњих финансијских извештаја, на пример ревизијске поступке у вези значајних или неуобичајених трансакција које су настале током периода, као што су пословне комбинације, реструктурирања или значајне трансакције које утичу на приходе.

24. Преглед периодичних финансијских информација уобичајено не захтева испитивања у вези судских процеса и тужби за сврхе потврђивања. Стога, уобичајено није неопходно слати упит адвокатима ентитета. Међутим, директна комуникација са адвокатима ентитета у вези судских процеса и тужби, може бити прикладна уколико одређено питање код ревизора ствара недоумицу да ли су периодичне финансијске информације, по свим материјално значајним питањима, припремљена у складу са применљивим оквиром финансијског извештавања при чему ревизор верује да адвокати ентитета могу имати пригодне информације.

25. Ревизор треба да прикупи доказе да су периодичне финансијске информације усклађене или усаглашене са одговарајућим рачуноводственим евиденцијама. Ревизор може да прибави доказе да су периодичне финансијске информације усклађене или усаглашене са одговарајућим рачуноводственим евиденцијама поређењем периодичних финансијских информација са:

(а) рачуноводственим евиденцијама, као што су главна књига или консолидовани преглед који се слаже или је усклађен са рачуноводственим евиденцијама; и

(б) другим подржавајућим подацима из евиденција ентитета, уколико је то потребно.

**26. Ревизор треба да испита да ли је руководство идентификовало све догађаје закључно са датумом извештаја о прегледу који можда захтевају прилагођавања или обелодањивања периодичних финансијских информација.** Није неопходно да ревизор спроведе друге поступке ради идентификовања догађаја који су настали након датума извештаја о прегледу.

**27. Ревизор треба да испита да ли је руководство промену процену способности ентитета у погледу континуитета пословања. Уколико, на основу резултата испитивања или других поступака прегледа ревизор установи да постоје догађаји или околности који могу довести у сумњу способност ентитета у погледу континуитета пословања, ревизор треба да:**

(а) **испита руководство у погледу планова будућих активности заснованих на процени континуитета пословања, изводљивости самих планова и мишљења руководства о томе да ли ће резултати предвиђени овим плановима побољшати ситуацију; и**

(б) **размотри адекватност обелодањивања тих питања у периодичним финансијским информацијама.**

28. Догађаји или околности који могу довести у сумњу могућност континуитета пословања ентитета могу постојати на датум годишњих финансијских извештаја или могу бити идентификовани током испитивања руководства или спровођења других поступака прегледа. Када ревизор установи такве догађаје или околности, врши испитивање руководства у погледу њихових планова за будуће активности, као што су планови у вези уновчавања имовине, нових позајмица или реструктурирања дугова, смањења или одлагања плаћања трошкова или повећања капитала. Ревизор такође врши испитивања у погледу остваривости планова руководства и мишљења руководства у погледу тога да ли ће резултати планираних активности побољшати ситуацију. Међутим, уобичајено није неопходно да ревизор врши потврђивање изводљивости планова руководства или утицаја резултата планираних активности на побољшање ситуације.

**29. Када одређени налази наводе ревизора на закључак да су можда неопходна одређена значајна прилагођавања периодичних финансијских информација које се припремају, по свим материјално значајним питањима у складу са применљивим оквиром финансијског извештавања, ревизор треба да спроведе додатна испитивања или друге поступке како би се омогућило изражавање мишљења у извештају о преглед.** На пример, ако се као резултат поступак прегледа јави сумња да ли су значајне трансакције продаје евидентирани у складу са применљивим оквиром финансијског извештавања, ревизор спроводи

додатне поступке у мери неопходној за разрешавање овог питања, као на пример дискусија о условима трансакције са вишим нивоом руководства или запосленима у рачуноводству или преглед уговора о продаји.

#### **Процена погрешних исказа**

**30. Ревизор треба да процени, да ли су некориговани погрешни искази које је идентификовао, у појединачном или збирном износу материјално значајни за периодичне финансијске информације.**

31. Преглед периодичних финансијских информација за разлику од ангажовања ревизије, није осмишљен са циљем стицања разумног уверавања да периодичне финансијске информације не садрже материјално значајне погрешне исказе. Међутим, погрешни искази које ревизор открије, укључујући неприкладна обелодањивања се процењују појединачно као и збирно како би се одредило да ли је неопходно извршити значајну корекцију периодичних финансијских информација које се, по свим материјално значајним аспектима припремају у складу са применљивим оквиром финансијског извештавања.

32. Ревизор примењује професионално расуђивање при процени материјалне значајности свих погрешних исказа који нису исправљени. Ревизор разматра питања као што су природа, узрок и износ погрешних исказа, да ли су погрешни искази настали у претходној години или у међупериоду текуће године и потенцијални ефекат погрешних исказа на будуће међупериоде или годишње периоде.

33. Ревизор може одредити један износ, при чему се неће вршити сумирање погрешних исказа који су испод тог износа зато што ревизор очекује да збир тих износа неће имати материјално значајан ефекат на периодичне финансијске информације. При томе ревизор разматра чињеницу да одређивање материјалности укључује квантитативна и квалитативна разматрања и да погрешни искази релативно малог износа ипак могу имати материјално значајан ефекат на периодичне финансијске информације.

#### **Изјаве руководства**

**34. Ревизор треба да прибави изјаву руководства у писаној форми којом руководство потврђује:**

(а) **прихватање одговорности за осмишљавање и спровођење интерних контрола намењених откривању и спречавању криминалних радњи и грешака;**

(б) **да су периодичне финансијске информације припремљене и презентоване у складу са применљивим оквиром финансијског извештавања;**

(ц) **уверење да су ефекти некоригованих погрешних исказа које је ревизор идентификовао током прегледа материјално безначајни, посматрано појединачно и у збирном износу, у односу на периодичне финансијске информације узете у целини. Сажети приказ ових ставки се даје у прилогу писане изјаве;**

(д) **да су ревизору обелодањене све, руководству знане значајне чињенице у вези криминалних радњи или сумњи у вези криминалних радњи које могу имати утицај на ентитет;**

(е) **да су ревизору обелодањени сви резултати процена ризика постојања материјално погрешних исказа, насталих услед криминалних радњи, у периодичним финансијским информацијама;**

(ф) **да су ревизору обелодањени сви знани случајеви неусаглашености са законом или регулативом чије ефекте треба размотрити приликом припреме периодичних финансијских информација; и**

(г) **да су ревизору обелодањени сви значајни догађаји настали у периоду између датума биланса стања и датума извештаја о прегледу који могу захтевати прилагођавања или обелодањивања у периодичним финансијским информацијама.**

35. Ревизор, уколико је то прикладно, прибавља додатне изјаве у вези питања специфичних за пословање или привредну делатност ентитета. Пример изјаве руководства дат је у прилогу 3 овог ISRE.

#### **Одговорност ревизора у погледу пратећих информација**

**36. Ревизор треба да прегледа информације које су приложене уз периодичне финансијске информације како би установио да ли нека таква информација значајно одступа од периодичних финансијских информација.** Уколико ревизор установи такву материјално значајну недоследност треба да размотри да ли треба изменити периодичне финансијске информације или ту пратећу информацију. Уколико је неопходно изменити периодичне финансијске информације а руководство одбије да изврши измену, ревизор треба да размотри последице које настају у односу на извештај о прегледу. Уколико је неопходно изменити пратећу информацију а руководство одбија да изврши такву измену, ревизор разматра потребу да се у извештају о прегледу укључи додатни параграф у коме се описује таква значајна недоследност или потребу за предузимањем других активности, као што је неиздавање извештаја о прегледу или повлачење из ангажовања. На пример, руководство може презентовати добитак мерен алтернативним методама којима се приказују боље финансијске перформансе него што је су

приказане у периодичним финансијским информацијама и таквим алтернативним мерењима дати превелик значај, при чему уколико ове методе нису јасно дефинисане или јасно усаглашене са периодичним финансијским информацијама оне могу бити збуњујуће или потенцијално обмањујуће.

**37. Уколико на основу налаза ревизор стекне уверење да пратеће информације можда садрже материјално погрешне чињенице, ревизор треба да ова питања размотри са руководством ентитета.** Приликом прегледа пратећих информација у циљу идентификовања материјално значајних недоследности, ревизор може уочити материјално погрешну чињеницу (на пример, информацију која је нетачно презентована иако није повезана са предметом периодичних финансијских информација). Приликом разматрања овог питања са руководством, ревизор разматра валидност пратећих информација и одговора руководства на постављене упите, валидности постојања различитих просуђивања или мишљења и да ли треба од руководства захтевати да се консултује са квалификованом трећом страном у циљу разрешавања очигледно погрешно исказаних чињеница. Уколико су одређене измене неопходне у циљу исправке материјално значајних чињеница а руководство одбија да изврши те измене, ревизор разматра прикладност других активности, као што су обавештавање лица овлашћених за управљање и прибављање правног савета.

#### **Комуникација**

**38. Када, као резултат спровођења прегледа периодичних финансијских информација, ревизор на основу налаза стекне уверење да је неопходно извршити материјално значајно усклађивање периодичних финансијских информација како би биле, по свим значајним аспектима, припремљене у складу са применљивим оквиром финансијског извештавања, ревизор треба да о овом питању извести одговарајући ниво руководства што је пре могуће.**

**39. Уколико, по ревизоровом суду руководство није адекватно реаговало у разумном временском року, ревизор треба да информисе лица овлашћена за управљање.** Информисање се врши што је пре могуће, усменим или писаним путем. На одлуку ревизора да ли ће комуникација бити у усменом или писаном облику утичу фактори као што су природа, осетљивост и значај питања о којима се извештава и временском року за извештавање. Уколико се информисање врши усмено, ревизор треба да документује овакво извештавање.

**40. Уколико, по ревизоровом суду лица овлашћена за управљање не одговоре адекватно у разумном временском року, ревизор треба да размотри:**

- (а) неопходност модификације извештаја; или
- (б) неопходност прекида ангажовања; и
- (ц) неопходност одустајања од именованја за вршење ревизије годишњих финансијских извештаја.

**41. Када, као резултат спровођења прегледа периодичних финансијских информација, ревизор на основу налаза стекне уверење да постоји криминална радња или непоштовање закона и регулативе од стране ентитета, ревизор треба да о овом питању извести одговарајући ниво руководства што је пре могуће.** На одређивање прикладног нивоа руководства утиче вероватноћа постојања тајног договора или умешаности одређених чланова руководства. Ревизор такође разматра неопходност извештавања лица овлашћених за управљање и разматра последице на ангажовање на прегледу.

**42. Ревизор треба да о извести лица овлашћена за управљање о релевантним питањима у вези управљања која је уочио током прегледа периодичних финансијских информација.** Као резултат спровођења прегледа периодичних финансијских информација, ревизор може уочити одређена питања која су о мишљењу ревизора важна и релевантна за лица овлашћена за управљање у вези са надзором процеса финансијског извештавања и обелодањивања. Ревизор о овим питањима извештава лица овлашћена за управљање.

**Извештавање о природи, обиму и резултатима прегледа периодичних финансијских информација**

**43. Ревизор треба да изда извештај у писаној форми који садржи следеће:**

(а) одговарајући назив  
(б) коме је извештај упућен (адресат), у складу са околностима ангажовања  
(ц) идентификацију периодичних финансијских информација које су прегледане, укључујући идентификацију назива сваког извештаја садржаног у комплетном или сажетом сету финансијских извештаја као и датум и период на који се односе периодичне финансијске информације

(д) уколико периодичне финансијске информације чине комплетан сет финансијских извештаја припремљених у складу са оквиром финансијског извештавања осмишљеним са циљем фер презентације, изјаву којом се наводи да је руководство одговорно за припрему и фер презентацију периодичних финансијских информација у складу са применљивим оквиром финансијског извештавања

(е) у другим околностима, изјаву да је руководство одговорно за припрему и презентацију периодичних финансијских информација у складу са применљивим оквиром финансијског извештавања

(ф) изјаву да је ревизор одговоран за изражавање закључка о периодичним финансијским информацијама, на бази извршеног прегледа

(г) изјаву да је преглед периодичних финансијских информација извршен у складу са Међународним стандардом ангажовања на прегледу (ISRE) 2410 „Преглед периодичних финансијских информација од стране независног ревизора ентитета” и изјаву да се такав преглед састоји од испитивања првенствено лица одговорних за финансијска и рачуноводствена питања и примену аналитичких и других поступака прегледа

(х) изјаву да је обим прегледа значајно ужи од обима ревизије извршене у складу са Међународним стандардима ревизије и сходно томе не омогућује ревизору да стекне уверавање да је уочио сва значајна питања која би могла бити идентификована током ревизије те се не изражава ревизијско мишљење

(и) уколико периодичне финансијске информације чине комплетан сет финансијских извештаја припремљених у складу са оквиром финансијског извештавања осмишљеним са циљем фер презентације, закључак да ли је ревизор уочио нешто што би га навело на уверење да периодичне финансијске информације не дају истинит и објективан приказ, или не презентују објективно, по свим материјално значајним аспектима, у складу са применљивим оквиром финансијског извештавања (позвати се на правни систем или земљу у којој се примењује оквир финансијског извештавања уколико је примењени оквир финансијског извештавања различит од Међународних стандарда финансијског извештавања); или

(ј) у другим околностима, закључак да ли било који налаз ревизора наводи на уверење да периодичне финансијске информације нису припремљене, по свим материјално значајним аспектима у складу са применљивим оквиром финансијског извештавања (позвати се на правни систем или земљу у којој се примењује оквир финансијског извештавања уколико је примењени оквир финансијског извештавања различит од Међународних стандарда финансијског извештавања)

(к) датум извештаја

(л) локација у земљи или правном систему у којој ревизор врши праксу

(м) потпис ревизора;

44. у одређеним правним системима, законом или регулативом у вези са прегледом периодичних финансијских извештаја може бити прописан текст ревизорског закључка који се разликује од фраза наведених у параграфу 43(и) или (ј). Иако ревизор може бити у обавези да користи тако прописан текст, обавезе ревизора наведене у овом ISRE за потребе доношења закључка остају исте.

#### **Одступање од применљивог оквира финансијског извештавања**

45. Ревизор треба да изрази негативан или квалификован закључак када налаз ревизора наводи на уверење да треба извршити материјално значајне корекције периодичних финансијских информација како би биле припремљене, по свим материјално значајним питањима у складу са применљивим оквиром финансијског извештавања.

46. Уколико одређени налаз наводи ревизора на уверење да одступање од применљивог оквира финансијског извештавања има или може имати материјално значајан утицај на периодичне финансијске информације, а руководство не коригује периодичне финансијске информације, ревизор модификује извештај о прегледу. Модификовање обухвата опис одступања и, уколико је то могуће ефекте на периодичне финансијске информације. Уколико информација коју ревизор сматра неопходном за адекватно обелодањивање није садржана у периодичним финансијским информацијама, ревизор модификује извештај о прегледу и уколико је то практично укључује неопходну информацију у извештај о прегледу. Модификовање извештаја о прегледу се уобичајено врши додавањем појашњавајућег параграфа у извештај о прегледу и изражавањем закључка са резервом. Илустративни извештај о прегледу у коме се изражава квалификовани закључак је дат у Прилогу 5 овог ISRE.

47. Када су ефекти одступања периодичних финансијских информација у толикој мери значајни и прожимајући да ревизор закључи да квалификовани закључак не обелодањује адекватно обмањујућу природу или непотпуност периодичних финансијских информација, ревизор изражава негативан закључак. Илустративни извештај о прегледу у коме се изражава негативан закључак је дат у Прилогу 7 овог ISRE.

#### **Ограничавање обима**

48. Ограничавање обима обично онемогућава ревизора да изврши преглед у потпуности.

49. Када ревизор није у могућности да изврши преглед у потпуности, треба у писаној форми да саопшти одговарајућем нивоу руководства и лицима овлашћеним за управљање разлог зашто преглед не може бити завршен, и размотри да ли је одговарајуће издавање извештаја.

Ограничавање обима од стране руководства

50. Ревизор не прихвата ангажовање на прегледу периодичних финансијских информација уколико његово прелиминарно познавање околности ангажовања указује да неће бити у могућности да изврши преглед у потпуности зато што ће доћи до ограничавања обима прегледа од стране руководства ентитета.

51. Уколико, након прихватања ангажовања, руководство наметне ограничења у погледу обима прегледа, ревизор захтева отклањање тих ограничења. Уколико руководство то одбије, ревизор није у могућности да заврши преглед и изражава закључак. У таквим случајевима, ревизор у писаној форми саопштава одговарајућем нивоу руководства и лицима овлашћеним за управљање разлог зашто преглед не може бити завршен. Међутим, уколико налаз ревизора наводи на уверење да треба извршити материјално значајне корекције периодичних финансијских информација како би биле припремљене, по свим материјално значајним питањима у складу са применљивим оквиром финансијског извештавања, ревизор саопштава таква питања у складу са смерницама датим у параграфима 38–40.

52. Ревизор такође разматра одговорности дефинисане законом и регулативом, укључујући и потенцијално постојање захтева да ревизор изда извештај. Уколико постоји такав захтев, ревизор се уздржава од изражавања закључка и у извештају о прегледу наводи разлог немогућности извршења прегледа у потпуности. Међутим уколико налаз ревизора наводи на уверење да је неопходно извршити материјално значајне корекције периодичних финансијских информација како би биле припремљене, по свим материјално значајним питањима у складу са применљивим оквиром финансијског извештавања, ревизор ту чињеницу такође наводи у извештају.

#### **Друга ограничења обима**

53. Ограничења обима могу поред ограничавања наметнутог од стране руководства настати и услед других околности. У таквим околностима, ревизор обично није у могућности да изврши преглед у потпуности и изрази закључак и у том случају руководи се у складу са параграфима 51–52. Међутим могу постојати ретке околности када је ограничење обима уско повезано са једним или више специфичних питања, која иако материјално значајна, по суду ревизора нису прожимајућа у контексту периодичних финансијских информација. У таквим околностима, ревизор модификује извештај о прегледу назначаванем да је преглед извршен у складу са овим ISRE, осим у погледу питања описаних у додатном објашњавајућем параграфу, и изражавањем квалификованог закључка. Илустративни извештај о прегледу у коме се изражава квалификовани закључак је дат у Прилогу 6 овог ISRE.

54. Ревизор може изразити мишљење са резервом за последње финансијске извештаје због ограничења обима ревизије. Ревизор разматра да ли такво ограничење обима и даље постоји и уколико постоји које су последице по извештај о прегледу.

#### **Континуитет пословања и значајне неизвесности**

55. У одређеним околностима, у извештају о прегледу се може додати пасус којим се наглашава питање, које не утиче на закључак ревизора, како би се скренула пажња на садржај одређене напомене периодичних финансијских информација у којој се детаљније разматра то питање. Пожељно је овај пасус навести након пасуса у коме се даје закључак, и обично се у њему наводи да се по том питању заључак није квалификован.

**56. Уколико су у периодичним финансијским информацијама дата одговарајућа обелодањивања, у извештају о прегледу ревизор треба да, у оквиру параграфа којим се наглашава одређено питање скрене пажњу на евентуалну значајну неизвесност у вези са догађајима или околностима које могу узроковати значајну сумњу у погледу могућности наставка пословања ентитета.**

57. Могу постојати случајеви када је ревизор модификовао претходни ревизијски извештај или извештај о прегледу додавањем пасуса којим се наглашава значајна неизвесност у вези са догађајима или околностима које могу узроковати значајну сумњу у погледу могућности наставка пословања ентитета. Уколико та значајна неизвесност још увек постоји и у периодичним финансијским информацијама су дата одговарајућа обелодањивања, ревизор модификује извештај о прегледу текућих периодичних финансијских информација додавањем пасуса којим се скреће пажња на континуирано постојање значајне неизвесности.

58. Уколико, као резултат испитивања или других поступака прегледа, ревизор уочи одређену значајну неизвесност у вези са догађајима или околностима које могу узроковати значајну сумњу у погледу могућности наставка пословања ентитета и у периодичним финансијским информацијама су дата одговарајућа обелодањивања, ревизор модификује извештај о прегледу додавањем пасуса којим се скреће пажња на ту неизвесност.

**59. Уколико значајна неизвесност која узрокује значајну сумњу у погледу могућности наставка пословања ентитета није одговарајуће обелодањена у периодичним финансијским информацијама, ревизор треба да изрази квалификовани закључак или**



**негативан закључак, у зависности који је прикладан. Извештај треба да садржи навођење чињенице да постоји таква значајна неизвесност.**

**60. Ревизор треба да размотри неопходност модификовања извештаја о прегледу додавањем пасуса којим се скреће пажња на значајну неизвесност (која није неизвесност у вези са континуитетом пословања) коју је уочио, а чији исход зависи од будућих догађаја и може утицати на периодичне финансијске информације.**

#### **Остала разматрања**

61. Условима ангажовања обухваћена је и сагласност руководства да ће уз сваки документ који садржи периодичне финансијске информације и у коме се наводи да су те информације прегледане од стране ревизора бити придодат и извештај о прегледу. Уколико руководство није укључило извештај о прегледу уз документ, ревизор разматра неопходност тражења правног савета као помоћи при одређивању смера даљих активности у датим околностима.

62. Уколико је ревизор издао модификовани извештај о прегледу а руководство објавило периодичне финансијске информације и није укључило модификовани извештај о прегледу уз документ који садржи периодичне финансијске информације, ревизор разматра неопходност тражења правног савета као помоћи при одређивању смера даљих активности у датим околностима, као и могућност одустајања од наименовања за ревизора финансијских извештаја.

63. Периодичне финансијске информације дате у облику сажетог сета финансијских извештаја не укључују увек све информације које се садрже у комплетном сету финансијских извештаја, већ пре могу представљати објашњења догађаја и промена значајних за разумевање промена финансијске позиције и успешности ентитета у периоду након датума годишњег извештавања. Ово је случај јер се сматра да ће корисници периодичних финансијских информација имати приступ последњим финансијским извештајима који су били предмет ревизије, као што је то случај у вези са ентитетима која се котирају на берзи. У другим околностима, ревизор са руководством разматра потребу да се укључи напомена да периодичне финансијске информације треба читати уз повезивање са последњим финансијским извештајима који су били предмет ревизије. Уколико се не даје таква напомена, ревизор разматра да ли су, уколико нема позивања на последње финансијске извештаје који су били предмет ревизије, периодичне финансијске информације обмањујуће у датим околностима и које су последице на извештај о прегледу.

#### **Документација**

64. Ревизор треба да припреми документацију о прегледу која је довољна и одговарајућа за заснивање ревизорског закључка и за сврхе обезбеђења доказа да је преглед извршен у складу са овим ISRE и применљивим законским и регулаторним захтевима. Документација омогућује ревизору са искуством, који није био повезан са ангажовањем да разуме природу, време и обим спроведених испитивања и примењених аналитичких и других поступака прегледа, прибављене информације и сва значајна питања која су разматрана током прегледа, укључујући и начин решавања тих питања.

#### **Датум ступања на снагу**

65. Овај ISRE важи за прегледе периодичних финансијских информација за периоде који почињу 15. децембра 2006. године или касније. Ранија примена овог ISRE је дозвољена.

#### **Перспектива јавног сектора**

1. *Параграфом 10 се захтева да се ревизор и клијент сложе о условима ангажовања. У параграфу 11 се објашњава да је сачињавање писма о ангажовању од помоћи за избегавање неспоразума у вези са природом ангажовања и нарочито циљем и обимом прегледа, одговорношћу руководства, одговорношћу ревизора, стеченом уверавању и природом и формом извештаја. Законом или регулативом у вези ангажовања на прегледу у јавном сектору је обично прописано именовање ревизора. Сходно томе, сачињавање писма о ангажовању може бити неуобичајена пракса у јавном сектору. Међутим, писмо о ангажовању у коме се дефинишу питања наведена у параграфу 11 може бити корисно и за ревизора у јавном сектору и за клијента. Због тога ревизор у јавном сектору разматра усаглашавање услова ангажовања са клијентом путем писма о ангажовању.*

2. *У јавном сектору, обавезе ревизора у вези са статутарном ревизијом може бити проширена и на друге послове, као што је преглед периодичних финансијских информација. У овом случају, ревизор у јавном сектору не може да избегне овакву обавезу и сходно томе може бити онемогућен да прихвати (видети параграф 50) или да се повуче из ангажовања на прегледу (видети параграфе 36 и 40(б)). Ревизор у јавном сектору такође може бити онемогућен да се одустане од наименовања за вршење ревизије годишњих финансијских извештаја (видети параграфе 40(ц) и 62).*

3. *У параграфу 41 се разматра одговорност ревизора у случајевима када уочи одређена питања која га наводе на уверење да постоји криминална радња или неусаглашеност ентитета са законима или регулативом. У јавном сектору, ревизор може имати законске или друге регулаторне обавезе извештавања регулаторних тела или других органа власти у вези са таквим питањима.*

-----

*На пример, Међународни стандарди финансијског извештавања објављени од стране Одбора за међународне рачуноводствене стандарде*

*Параграф 3а и фуснота 4 овог стандарда су измењени у децембру 2007. да би се појаснила примена овог стандарда.*

*У параграфу 35 стандарда ISA 240 „Одговорност ревизора за разматрање криминалних радњи у ревизији финансијских извештаја“ објашњено је да природа, обим и учесталост таквих процена варира у зависности од ентитета и да руководство може вршити детаљне процене на годишњем нивоу или у оквиру континуираног процеса надзора. У складу са тиме, иако се ова изјава односи на периодичне финансијске информације она се прилагођава у складу са специфичним околностима ентитета.*

## **Прилог 1**

### **Пример писма о ангажовању на прегледу периодичних финансијских информација**

Пример писма се, заједно са разматрањима наведеним у параграфу 10 овог ISRE, може користити као смерница при чему је неопходно прилагодити га индивидуалним захтевима и околностима.

Управном одбору (или одговарајућим представницима вишег нивоа руководства)

Овим писмом потврђујемо наше разумевање услова и циљева нашег ангажовања на прегледу периодичног биланса стања ентитета на дан 30. јун, 20X1 и одговарајућег биланса успеха, извештаја о променама на капиталу и извештаја о токовима готовине за шестомесечни период који се завршава на тај дан.

Извршићемо преглед у складу са Међународним стандардом ангажовања на прегледу 2410, „Преглед периодичних финансијских информација од стране независног ревизора ентитета“ који је објавио Одбор за Међународне стандарде ревизије и уверавања са циљем обезбеђења основе за извештавање о томе да ли смо уочили нешто што би нас навело на уверење да периодичне финансијске информације нису припремљене, по свим материјално значајним аспектима, у складу са [навести применљиви оквир финансијског извештавања, и позвати се на правни систем или земљу у којој се примењује оквир финансијског извештавања уколико је примењени оквир финансијског извештавања различит од Међународних стандарда финансијског извештавања]. Преглед укључује испитивања, првенствено лица одговорних за финансијска и рачуноводствена питања и примену аналитичких и других поступака прегледа и уобичајено не захтева потврђивање прибављених информација. Обим прегледа периодичних финансијских информација је значајно ужи од обима ревизије извршене у складу са Међународним стандардима ревизије чији је циљ изражавање мишљења о финансијским извештајима те сходно томе ми не изражавамо такво мишљење.

Очекујемо да извештај о периодичним финансијским информацијама буде у следећој форми:

[Навести примера текста извештаја]

Руководство ентитета је одговорно за периодичне финансијске информације укључујући и одговарајућа обелодањивања. Ово укључује и осмишљавање, примену и одржавање интерних контрола релевантних за припрему и презентацију периодичних финансијских информација које не садрже материјално погрешне исказе, настале услед криминалне радње или грешке; одабир и примену одговарајућих рачуноводствених политика; и вршење рачуноводствених процена које се у датим околностима могу сматрати разумним. Као део нашег прегледа, захтеваћемо изјаву руководства у писаној форми у вези са тврдњама датим током нашег прегледа. Такође ћемо захтевати да уз сваки документ који садржи периодичне финансијске информације и у коме се наводи да су периодичне финансијске информације прегледане буде придодат и наш извештај о прегледу.

Преглед периодичних финансијских информација не пружа уверавање да ћемо уочити сва значајна питања која би се могла идентификовати током ревизије. Такође, наше ангажовање не пружа поуздану основу за обелодањивања у вези са евентуалним постојањем грешака или незаконитих радњи. Међутим, информисаћемо Вас о свим уоченим материјално значајним питањима.

Очекујемо пуну сарадњу Ваших запослених и верујемо да ће нам оно ставити на располагање све евиденције, документацију и друге информације које будемо захтевали у вези са нашим прегледом.

[Навести додатне информације у вези са плаћањем и фактурисањем].

Ово писмо важи и за наредне године, уколико не буде отказано, допуњено или замењено (уколико је применљиво).

Молимо Вас да нам вратите потписани приложени примерак овог писма чиме потврђујете да је оно у складу са Вашим схватањем нашег ангажовања на прегледу финансијских извештаја.

Прихваћено у име ентитета АБЦ од стране

(потпис)

Име и функција

Датум

## **Прилог 2**

### **Аналитички поступци које ревизор може узети у обзир приликом спровођења прегледа периодичних финансијских информација**

Примери аналитичких поступака које ревизор може узети у обзир приликом спровођења прегледа периодичних финансијских информација укључују:

- Поређење периодичних финансијских информација са периодичним финансијским информацијама из првог претходног међупериода, са периодичним финансијским информацијама одговарајућег међупериода претходне финансијске године, са периодичним финансијским информацијама које је руководство очекивало у текућем периоду, и са последњим годишњим финансијским извештајима који су били предмет ревизије.

- Поређење текућих периодичних финансијских информација са очекиваним резултатима, као што су буџети или прогнозе (на пример, поређење пореског биланса и односа резервисања за порез на приход извршених за сврхе утврђивања пореза на приход по основу текућих периодичних финансијских информација са одговарајућим информацијама из (а) буџета, применом очекиваних стопа, и (б) финансијским информацијама претходних периода).

- Поређење текућих периодичних финансијских информација са одговарајућим нефинансијским информацијама.

- Поређење евидентираних износа, или рација добијених на основу евидентираних износа, са очекивањима ревизора. Ревизор развија своја очекивања идентификовањем и применом односа за које се, на основу ревизоровог разумевања ентитета и привредне гране у којој ентитет послује, у разумној мери може очекивати да постоје.

- Поређење рација и индикатора текућег међупериода са истим показатељима ентитета исте привредне гране.

- Поређење односа између елемената текућих периодичних финансијских информација са одговарајућим односима из периодичних финансијских информација претходних периода, на пример, врстама расхода и њиховим процентуалним учешћем у продаји, врстама средстава и њиховом процентуалном учешћу у укупним средствима, и процентуалним променама продаје у односу на процентуалне промене потраживања.

- Поређењем дисагрегираних података. Примери дисагрегације података могу бити:

- по периодима, на пример, дисагрегирање ставки прихода или расхода по кварталним, месечним или недељним износима.

- по линијама производа или изворима прихода.

- по локацији, на пример, по компонентама.

- по карактеристикама трансакције, на пример, приход који су генерисали дизајнери, архитекте или занатлије.

- по другим карактеристикама трансакције, на пример, продаји по производима или месецима.

## **Прилог 3**

### **Пример изјаве руководства**

Следећа изјава руководства не представља стандардну изјаву. Изјава руководства се разликује у зависности од ентитета и од релевантног међупериода.

(Меморандум ентитета)

(Ревизору)

(Датум)

Уводни пасуси уколико периодичне финансијске информације садрже сажете финансијске извештаје:

Ова изјава се даје у вези са Вашим прегледом сажетог биланса стања ентитета АБЦ на дан 31. март 20Х1 и одговарајућег сажетог биланса успеха, извештаја о променама на капиталу и извештаја о новчаним токовима за тромесечни период који се завршава на тај дан на основу кога се изражава закључак да ли сте уочили нешто што би Вас навело на уверење да периодичне финансијске информације нису припремљене, по свим материјално значајним аспектима, у складу са [навести применљиви оквир финансијског извештавања, и позвати се на правни систем или земљу у којој се примењује оквир финансијског извештавања уколико је примењени оквир финансијског извештавања различит од Међународних стандарда финансијског извештавања].

Прихватимо нашу одговорност за припрему и презентацију периодичних финансијских информација у складу са [навести применљиви оквир финансијског извештавања].

Уводни пасуси уколико периодичне финансијске информације садрже комплетан сет финансијских извештаја опште намене припремљен у складу са оквиром финансијског извештавања осмишљеним са циљем фер презентације:

Ова изјава се даје у вези са Вашим прегледом биланса стања ентитета АБЦ на дан 31. март 20Х1 и одговарајућег биланса успеха, извештаја о променама на капиталу и извештаја о новчаним токовима за тромесечни период који се завршава на тај дан и приказом значајних рачуноводствених политика и других објашњавајућих напомена, за сврхе изражавања закључка да ли сте уочили нешто што би Вас навело на уверење да периодичне финансијске информације не пружају истинит и објективан приказ (или „не приказују објективно, по свим материјално значајним аспектима“) финансијске позиције ентитета АБЦ на дан 31. марта, 20Х1, и финансијску успешност и токове готовине у складу са [навести применљиви оквир финансијског извештавања, и позвати се на правни систем или земљу у којој се примењује оквир финансијског извештавања уколико је примењени оквир финансијског извештавања различит од Међународних стандарда финансијског извештавања].

Прихватимо нашу одговорност за истинит и објективан приказ периодичних финансијских информација у складу са [навести применљиви оквир финансијског извештавања].

Потврђујемо, по нашем најбољем знању и уверењу, следеће изјаве:

- напред наведене периодичне финансијске информације су припремљене и презентоване у складу са [навести применљиви оквир финансијског извештавања].
- ставили смо Вам на располагање све пословне књиге и поткрепљујућу документацију и све записнике са седница скупштине акционара и управног одбора (које су одржане [навести одговарајуће датуме]).
- нема значајних трансакција које нису исправно евидентирани у рачуноводственим евиденцијама на које се односе периодичне финансијске информације.
- нема знаних случајева постојеће или могуће неусаглашености са законом или другом регулативом који би могли имати материјално значајне ефекте на периодичне финансијске информације, уколико постоји неусаглашеност.
- прихватимо одговорност за осмишљавање и примену интерних контрола намењених спречавању и откривању криминалних радњи и грешака.
- обелоданили смо Вам све значајне чињенице у вези знаних или потенцијалних криминалних радњи које могу утицати на ентитет.
- обелоданили смо Вам све резултате наше процене ризика да периодичне финансијске информације могу бити материјално значајно погрешно исказане као последица криминалне радње.
- верујемо да су ефекти некоригованих погрешних исказа приказаних у приложеној табели материјално безначајни, посматрано појединачно или збирно, за периодичне финансијске информације у целости.
- потврђујемо свеобухватност датих информација у вези са идентификовањем повезаних страна.
- Следеће је правилно евидентирано и, када је то потребно, одговарајуће обелодањено у периодичним финансијским информацијама:
  - трансакције са повезаним странама, укључујући продају, набавке, зајмове, трансфере, аранжмане лизинга и гаранције, и износе потраживања и обавеза према повезаним странама;
  - гаранције, било да су писане или усмене, према којима ентитет има потенцијалну обавезу; и
  - споразуме и опције у вези са повратном куповином продате имовине.

- презентација и обелодањивање одмерене фер вредности имовине и обавеза је у складу са [навести применљиви оквир финансијског извештавања]. Коришћене претпоставке одражавају нашу намеру и способност спровођења одређеног правца активности ентитета, где је то релевантно за мерење или обелодањивање фер вредности.

- немамо планова нити намера које би могле материјално значајно да утичу на књиговодствену вредност или класификацију имовине и обавеза приказаних у периодичним финансијским извештајима.

- не планирамо да прекинемо производњу неких производа нити имамо друге планове или намере које би довеле до повећања или застарелости залиха, нити постоје залихе исказане по вредности која је већа од њихове оствариве вредности.

- ентитет поседује задовољавајуће доказе о власништву над свим средствима и нема залога нити других терета над средствима ентитета.

- евидентирали смо или обелоданили, уколико је прикладно, све обавезе, како стварне тако и потенцијалне.

- [додати све додатне изјаве у вези са новим рачуноводственим стандардима који се примењују по први пут и размотрити неопходност додатних изјава у складу са захтевима нови Међународних стандарда ревизије који су релевантни за периодичне финансијске информације].

По нашем најбољем сазнању и веровању, после датума биланса стања односно до датума ове изјаве није дошло до настанка догађаја који би можда захтевали прилагођавања или обелодањивања у напред наведеним периодичним финансијским информацијама.

---

(Виши извршни руководиоцац)

---

(Виши финансијски руководиоцац)

#### **Прилог 4**

**Примери извештаја о прегледу периодичних финансијских извештаја  
Комплетан сет финансијских извештаја припремљених у складу са оквиром  
финансијског извештаја осмишљеним у циљу фер презентације** (видети параграф 43(и))  
Извештај о прегледу периодичних финансијских информација (одговарајући адресат)

#### *Увод*

Извршили смо преглед приложеног биланса стања ентитета АБЦ на дан 31. марта 20X1 и одговарајућег биланса успеха, извештаја о променама на капиталу и извештаја о токовима готовине за тромесечни период који се завршава на тај дан, и приказа значајних рачуноводствених политика и других објашњавајућих напомена. Руководство је одговорно за припрему и фер презентацију периодичних финансијских информација у складу са [навести применљиви оквир финансијског извештавања]. Наша одговорност је да на основу извршеног прегледа изразимо закључак о периодичним финансијским информацијама.

#### *Обим прегледа*

Преглед смо извршили у складу са Међународним стандардом ангажовања на прегледу 2410 „Преглед периодичних финансијских информација од стране независног ревизора ентитета.“ Преглед периодичних финансијских информација укључује испитивања, првенствено лица одговорних за финансијска и рачуноводствена питања и примену аналитичких и других поступака прегледа. Обим прегледа је значајно ужи од обима ревизије извршене у складу са Међународним стандардима ревизије и сходно томе нам не омогућава да стекнемо уверење да ћемо уочити сва значајна питања која би могла бити идентификована током ревизије. Сходно томе не изражавамо ревизијско мишљење.

#### *Закључак*

На основу извршеног прегледа, нисмо наишли ни на шта што би нас навело на уверење да приложене периодичне финансијске информације не дају истинит и објективан приказ (или „не приказују објективно и истинито, по свим материјално значајним аспектима“) финансијску позицију ентитета на дан 31. март, 20X1. године и за тромесечни период који се завршава на тај дан, у складу са [применљиви оквир финансијског извештавања, укључујући и навођење правног система или земље у којој се примењује оквир финансијског извештавања уколико је примењени оквир финансијског извештавања различит од Међународних стандарда финансијског извештавања].

Датум

Адреса

**Друге периодичне финансијске информације** (видети параграф 43(j))  
Извештај о прегледу периодичних финансијских информација (одговарајући адресат)

*Увод*

Извршили смо преглед приложеног [сажетог] биланса стања ентитета АБЦ на дан 31. марта 20X1 и одговарајућег [сажетог] извештаја о променама на капиталу и извештаја о токовима готовине за тромесечни период који се завршава на тај дан, и приказа значајних рачуноводствених политика и других објашњавајућих напомена. Руководство је одговорно за припрему и фер презентацију периодичних финансијских информација у складу са [навести применљиви оквир финансијског извештавања]. Наша одговорност је да на основу извршеног прегледа изразимо закључак о периодичним финансијским информацијама.

*Обим прегледа*

Преглед смо извршили у складу са Међународним стандардом ангажовања на прегледу 2410 „Преглед периодичних финансијских информација од стране независног ревизора ентитета“. Преглед периодичних финансијских информација укључује испитивања, првенствено лица одговорних за финансијска и рачуноводствена питања и примену аналитичких и других поступака прегледа. Обим прегледа је значајно ужи од обима ревизије извршене у складу са Међународним стандардима ревизије и сходно томе нам не омогућава да стекнемо уверење да ћемо уочити сва значајна питања која би могла бити идентификована током ревизије. Сходно томе не изражавамо ревизијско мишљење.

*Закључак*

На основу извршеног прегледа, нисмо наишли ни на шта што би нас навело на уверење да приложене периодичне финансијске информације нису припремљене, по свим материјално значајним аспектима, у складу са [применљиви оквир финансијског извештавања, укључујући и навођење правног система или земље у којој се примењује оквир финансијског извештавања уколико је примењени оквир финансијског извештавања различит од Међународних стандарда финансијског извештавања].

РЕВИЗОР

Датум

Адреса

**Прилог 5**

**Пример извештаја о прегледу периодичних финансијских информација у коме се изражава квалификовани закључак због одступања од применљивог оквира финансијског извештавања**

**Комплетан сет финансијских извештаја опште намене припремљен у складу са применљивог оквира финансијског извештавања осмишљеним са циљем фер презентације** (видети параграф 43(и))

Извештај о прегледу периодичних финансијских информација

(одговарајући адресат)

*Увод*

Извршили смо преглед приложеног биланса стања ентитета АБЦ на дан 31. марта 20X1 и одговарајућег биланса успеха, извештаја о променама на капиталу и извештаја о токовима готовине за тромесечни период који се завршава на тај дан, и приказа значајних рачуноводствених политика и других објашњавајућих напомена. Руководство је одговорно за припрему и фер презентацију периодичних финансијских информација у складу са [навести применљиви оквир финансијског извештавања]. Наша одговорност је да на основу извршеног прегледа изразимо закључак о периодичним финансијским информацијама.

*Обим прегледа*

Преглед смо извршили у складу са Међународним стандардом ангажовања на прегледу 2410 „Преглед периодичних финансијских информација од стране независног ревизора ентитета“. Преглед периодичних финансијских информација укључује испитивања, првенствено лица одговорних за финансијска и рачуноводствена питања и примену аналитичких и других поступака прегледа. Обим прегледа је значајно ужи од обима ревизије извршене у складу са Међународним стандардима ревизије и сходно томе нам не омогућава да стекнемо уверење да ћемо уочити сва

значајна питања која би могла бити идентификована током ревизије. Сходно томе не изражавамо ревизијско мишљење.

*Основа за квалификовани закључак*

На основу информација које смо добили од руководства, ентитет АБЦ није у оквиру некретнина и дугорочних обавеза укључило одређене обавезе по основу лизинга, а које је по нашем уверењу требало капитализовати у складу са [навести применљиви оквир финансијског извештавања]. Ова информација указује да уколико би обавезе по основу лизинга биле капитализоване на дан 31. марта 20Х1, некретнине би се повећале за \$ \_\_\_\_\_, дугорочне обавезе за \$ \_\_\_\_\_, а нето приход и зарада по акцији би се повећали (умањили) за \$ \_\_\_\_\_, \$ \_\_\_\_\_, \$ \_\_\_\_\_, и \$ \_\_\_\_\_, тим редом, за тромесечни период који је завршен на тај датум.

*Квалификовани закључак*

На основу извршеног прегледа, осим питања наведених у претходном пасусу, нисмо наишли ни на шта што би нас навело на уверење да приложене периодичне финансијске информације не дају истинит и објективан приказ (или „не приказују објективно и истинито, по свим материјално значајним аспектима“) финансијску позицију ентитета на дан 31. март, 20Х1. године и за тромесечни период који се завршава на тај дан, у складу са [применљиви оквир финансијског извештавања, укључујући и навођење правног система или земље у којој се примењује оквир финансијског извештавања уколико је примењени оквир финансијског извештавања различит од Међународних стандарда финансијског извештавања].

РЕВИЗОР

Датум

Адреса

**Друге периодичне финансијске информације** (видети параграф 43(j))

Извештај о прегледу периодичних финансијских информација

(одговарајући адресат)

*Увод*

Извршили смо преглед приложеног [сажетог] биланса стања ентитета АБЦ на дан 31. марта 20Х1 и одговарајућег [сажетог] извештаја о променама на капиталу и извештаја о токовима готовине за тромесечни период који се завршава на тај дан, и приказа значајних рачуноводствених политика и других објашњавајућих напомена. Руководство је одговорно за припрему и фер презентацију периодичних финансијских информација у складу са [навести применљиви оквир финансијског извештавања]. Наша одговорност је да на основу извршеног прегледа изразимо закључак о периодичним финансијским информацијама.

*Обим прегледа*

Преглед смо извршили у складу са Међународним стандардом ангажовања на прегледу 2410 „Преглед периодичних финансијских информација од стране независног ревизора ентитета“. Преглед периодичних финансијских информација укључује испитивања, првенствено лица одговорних за финансијска и рачуноводствена питања и примену аналитичких и других поступака прегледа. Обим прегледа је значајно ужи од обима ревизије извршене у складу са Међународним стандардима ревизије и сходно томе нам не омогућава да стекнемо уверење да ћемо уочити сва значајна питања која би могла бити идентификована током ревизије. Сходно томе не изражавамо ревизијско мишљење.

*Основа за квалификовани закључак*

На основу информација које смо добили од руководства, ентитет АБЦ није у оквиру некретнина и дугорочних обавеза укључило одређене обавезе по основу лизинга које је по нашем уверењу требало капитализовати у складу са [навести применљиви оквир финансијског извештавања]. Ова информација указује да уколико би обавезе по основу лизинга биле капитализоване на дан 31. марта 20Х1, некретнине би се повећале за \$ \_\_\_\_\_, дугорочне обавезе за \$ \_\_\_\_\_, а нето приход и зарада по акцији би се повећали (умањили) за \$ \_\_\_\_\_, \$ \_\_\_\_\_, \$ \_\_\_\_\_, и \$ \_\_\_\_\_, тим редом, за тромесечни период који је завршен на тај датум.

*Квалификовани закључак*

На основу извршеног прегледа, осим питања наведених у претходном пасусу, нисмо наишли ни на шта што би нас навело на уверење да приложене периодичне финансијске информације нису припремљене, по свим материјално значајним аспектима, у складу са [применљиви оквир финансијског извештавања, укључујући и навођење правног система или земље у којој се

примењује оквир финансијског извештавања уколико је примењени оквир финансијског извештавања различит од Међународних стандарда финансијског извештавања].

РЕВИЗОР

Датум

Адреса

### **Прилог 6**

**Пример извештаја о прегледу периодичних финансијских информација у коме се изражава квалификовани закључак због ограничења обима рада које није наметнуто од стране руководства**

**Комплетан сет финансијских извештаја опште намене припремљен у складу са применљивим оквиром финансијског извештавања осмишљеним са циљем фер презентације** (видети параграф 43(и))

Извештај о прегледу периодичних финансијских информација

(одговарајући адресат)

#### *Увод*

Извршили смо преглед приложеног биланса стања ентитета АБЦ на дан 31. марта 20X1 и одговарајућег биланса успеха, извештаја о променама на капиталу и извештаја о токовима готовине за тромесечни период који се завршава на тај дан, и приказа значајних рачуноводствених политика и других објашњавајућих напомена. Руководство је одговорно за припрему и фер презентацију периодичних финансијских информација у складу са [навести применљиви оквир финансијског извештавања]. Наша одговорност је да на основу извршеног прегледа изразимо закључак о периодичним финансијским информацијама.

#### *Обим прегледа*

Осим у вези питања објашњених у наредном пасусу, преглед смо извршили у складу са Међународним стандардом ангажовања на прегледу 2410 „Преглед периодичних финансијских информација од стране независног ревизора ентитета“. Преглед периодичних финансијских информација укључује испитивања, првенствено лица одговорних за финансијска и рачуноводствена питања и примену аналитичких и других поступака прегледа. Обим прегледа је значајно ужи од обима ревизије извршене у складу са Међународним стандардима ревизије и сходно томе нам не омогућава да стекнемо уверење да ћемо уочити сва значајна питања која би могла бити идентификована током ревизије. Сходно томе не изражавамо ревизијско мишљење.

#### *Основа за квалификовани закључак*

Због пожара у канцеларијама подружнице на (датум) у коме су уништене евиденције потраживања, нисмо били у могућности да у потпуности извршимо преглед потраживања у износу од \$\_\_\_\_\_ који је укључен у периодичне финансијске информације. У ентитету је у току процес реконструкције ових евиденција и није сигурно да ли ће ове евиденције потврдити напред наведени износ као и повезану исправку вредности за сумњива и спорна потраживања. У случају да смо били у могућности да у потпуности извршимо преглед потраживања, можда би одређени налази указивали на неопходност корекције периодичних финансијских информација.

#### *Квалификовани закључак*

Осим за потенцијалне корекције периодичних финансијских информација чији неопходност би можда уочили да нису постојале напред наведене околности, на основу извршеног прегледа, нисмо наишли ни на шта што би нас навело на уверење да приложене периодичне финансијске информације не дају истинит и објективан приказ (или „не приказују објективно и истинито, по свим материјално значајним аспектима“) финансијске позиције ентитета на дан 31. март, 20X1. године и за тромесечни период који се завршава на тај дан, у складу са [применљиви оквир финансијског извештавања, укључујући и навођење правног система или земље у којој се примењује оквир финансијског извештавања уколико је примењени оквир финансијског извештавања различит од Међународних стандарда финансијског извештавања].

РЕВИЗОР

Датум

Адреса

**Друге периодичне финансијске информације** (видети параграф 43(ј))



## Извештај о прегледу периодичних финансијских информација

(одговарајући адресат)

### *Увод*

Извршили смо преглед приложеног [сажетог] биланса стања ентитета АБЦ на дан 31. марта 20Х1 и одговарајућег [сажетог] извештаја о променама на капиталу и извештаја о токовима готовине за тромесечни период који се завршава на тај дан, и приказа значајних рачуноводствених политика и других објашњавајућих напомена. Руководство је одговорно за припрему и фер презентацију периодичних финансијских информација у складу са [навести применљиви оквир финансијског извештавања]. Наша одговорност је да на основу извршеног прегледа изразимо закључак о периодичним финансијским информацијама.

### *Обим прегледа*

Преглед смо извршили у складу са Међународним стандардом ангажовања на прегледу 2410 „Преглед периодичних финансијских информација од стране независног ревизора ентитета“. Преглед периодичних финансијских информација укључује испитивања, првенствено лица одговорних за финансијска и рачуноводствена питања и примену аналитичких и других поступака прегледа. Обим прегледа је значајно ужи од обима ревизије извршене у складу са Међународним стандардима ревизије и сходно томе нам не омогава да стекнемо уверење да ћемо уочити сва значајна питања која би могла бити идентификована током ревизије. Сходно томе не изражавамо ревизијско мишљење.

### *Основа за квалификовани закључак*

Због пожара у канцеларијама подружнице на (датум) у коме су уништене евиденције потраживања, нисмо били у могућности да у потпуности извршимо преглед потраживања у износу од \$ \_\_\_\_\_ који је укључен у периодичне финансијске информације. У ентитету је у току процес реконструкције ових евиденција и није сигурно да ли ће ове евиденције потврдити напред наведени износ као и повезану исправку вредности за сумњива и спорна потраживања. У случају да смо били у могућности да у потпуности извршимо преглед потраживања, можда би одређени налази указивали на неопходност корекције периодичних финансијских информација.

### *Квалификовани закључак*

Осим за потенцијалне корекције периодичних финансијских информација чији неопходност би можда уочили да нису постојале напред наведене околности, на основу извршеног прегледа, нисмо наишли ни на шта што би нас навело на уверење да приложене периодичне финансијске информације нису припремљене, по свим материјално значајним аспектима, у складу са [применљиви оквир финансијског извештавања, укључујући и навођење правног система или земље у којој се примењује оквир финансијског извештавања уколико је примењени оквир финансијског извештавања различит од Међународних стандарда финансијског извештавања].

РЕВИЗОР

Датум

Адреса

### **Прилог 7**

**Пример извештаја о прегледу периодичних финансијских информација у коме се изражава негативан закључак због одступања од применљивог оквира финансијског извештавања**

**Комплетан сет финансијских извештаја опште намене припремљен у складу са применљивим оквиром финансијског извештавања осмишљеним са циљем фер презентације (видети параграф 43(и))**

## Извештај о прегледу периодичних финансијских информација

(одговарајући адресат)

### *Увод*

Извршили смо преглед приложеног биланса стања ентитета АБЦ на дан 31. марта 20Х1 и одговарајућег биланса успеха, извештаја о променама на капиталу и извештаја о токовима готовине за тромесечни период који се завршава на тај дан, и приказа значајних рачуноводствених политика и других објашњавајућих напомена. Руководство је одговорно за припрему и фер презентацију периодичних финансијских информација у складу са [навести применљиви оквир финансијског извештавања]. Наша одговорност је да на основу извршеног прегледа изразимо закључак о периодичним финансијским информацијама.

### *Обим прегледа*

Преглед смо извршили у складу са Међународним стандардом ангажовања на прегледу 2410 „Преглед периодичних финансијских информација од стране независног ревизора ентитета“. Преглед периодичних финансијских информација укључује испитивања, првенствено лица одговорних за финансијска и рачуноводствена питања и примену аналитичких и других поступака прегледа. Обим прегледа је значајно ужи од обима ревизије извршене у складу са Међународним стандардима ревизије и сходно томе нам не омогућава да стекнемо уверење да ћемо уочити сва значајна питања која би могла бити идентификована током ревизије. Сходно томе не изражавамо ревизијско мишљење.

*Основа за негативан закључак*

На почетку овог периода, руководство ентитета је престало да врши консолидацију финансијских извештаја зависних компанија будући да руководство сматра да је консолидација неприкладна због постојања нових значајних учешћа која не дају моћ контроле. Ово није у складу са [навести применљиви оквир финансијског извештавања, укључујући и навођење правног система или земље у којој се примењује оквир финансијског извештавања уколико је примењени оквир финансијског извештавања различит од Међународних стандарда финансијског извештавања]. Да су консолидовани финансијски извештаји припремљени, сваки од рачуна у периодичним финансијским информацијама би био значајно различит.

*Негативан закључак*

Наш преглед указује да будући да учешћа ентитета у зависним компанијама нису рачуноводствено обухваћена на консолидованој основи, као што је описано у претходном пасусу, ове периодичне финансијске информације не дају истинит и објективан приказ (или „не приказују објективно и истинито, по свим материјално значајним аспектима“) финансијске позицију ентитета на дан 31. март, 20X1. године и за тромесечни период који се завршава на тај дан, у складу са [применљиви оквир финансијског извештавања, укључујући и навођење правног система или земље у којој се примењује оквир финансијског извештавања уколико је примењени оквир финансијског извештавања различит од Међународних стандарда финансијског извештавања].

РЕВИЗОР

Датум

Адреса

**Друге периодичне финансијске информације** (видети параграф 43(j))

Извештај о прегледу периодичних финансијских информација

(одговарајући адресат)

*Увод*

Извршили смо преглед приложеног [сажетог] биланса стања ентитета АБЦ на дан 31. марта 20X1 и одговарајућег [сажетог] извештаја о променама на капиталу и извештаја о токовима готовине за тромесечни период који се завршава на тај дан, и приказа значајних рачуноводствених политика и других објашњавајућих напомена. Руководство је одговорно за припрему и фер презентацију периодичних финансијских информација у складу са [навести применљиви оквир финансијског извештавања]. Наша одговорност је да на основу извршеног прегледа изразимо закључак о периодичним финансијским информацијама.

*Обим прегледа*

Преглед смо извршили у складу са Међународним стандардом ангажовања на прегледу 2410 „Преглед периодичних финансијских информација од стране независног ревизора ентитета“. Преглед периодичних финансијских информација укључује испитивања, првенствено лица одговорних за финансијска и рачуноводствена питања и примену аналитичких и других поступака прегледа. Обим прегледа је значајно ужи од обима ревизије извршене у складу са Међународним стандардима ревизије и сходно томе нам не омогућава да стекнемо уверење да ћемо уочити сва значајна питања која би могла бити идентификована током ревизије. Сходно томе не изражавамо ревизијско мишљење.

*Основа за негативан закључак*

На почетку овог периода, руководство ентитета је престало да врши консолидацију финансијских извештаја зависних компанија будући да руководство сматра да је консолидација неприкладна због постојања нових значајних учешћа која не дају моћ контроле. Ово није у складу са [навести применљиви оквир финансијског извештавања, укључујући и навођење правног система или земље у којој се примењује оквир финансијског извештавања уколико је примењени оквир финансијског извештавања различит од Међународних стандарда финансијског извештавања]. Да су консолидовани финансијски извештаји припремљени, сваки од рачуна у периодичним финансијским информацијама би био значајно различит.

### Негативан закључак

Наш преглед указује да будући да учешћа ентитета у зависним компанијама нису рачуноводствено обухваћена на консолидованој основи, као што је описано у претходном пасусу, ове периодичне финансијске информације нису припремљене, по свим материјално значајним аспектима, у складу са [применљиви оквир финансијског извештавања, укључујући и навођење правног система или земље у којој се примењује оквир финансијског извештавања уколико је примењени оквир финансијског извештавања различит од Међународних стандарда финансијског извештавања].

### РЕВИЗОР

Датум

Адреса

-----

*Ревизор може наћи за сходно да наведе тачан назив регулаторних органа или еквивалентног тела ком се подносе периодичне финансијске информације.*

*У случају када се врши преглед историјских финансијских информација различитих од периодичних финансијских информација, ова реченица треба да гласи: „Преглед смо извршили у складу са Међународним стандардом ангажовања на прегледу 2410, који се примењује за преглед историјских финансијских информација који обавља независни ревизор ентитета.“ Остатак извештаја треба да се прилагоди околностима по потреби.*

*Видети фусноту број 1 Прилога 4.*

*Видети фусноту број 2 Прилога 4.*

*Видети фусноту број 1 Прилога 4.*

*Видети фусноту број 2 Прилога 4.*

*Видети фусноту број 1 Прилога 4.*

*Видети фусноту број 2 Прилога 4.*

*Видети фусноту број 1 Прилога 4.*

*Видети фусноту број 2 Прилога 4.*

*Видети фусноту број 1 Прилога 4.*

*Видети фусноту број 2 Прилога 4.*

*Видети фусноту број 1 Прилога 4.*

*Видети фусноту број 2 Прилога 4.*

*Видети фусноту број 1 Прилога 4.*

*Видети фусноту број 2 Прилога 4.*

### **МЕЂУНАРОДНИ СТАНДАРД АНГАЖОВАЊА НА ОСНОВУ КОЈИХ СЕ ПРУЖА УВЕРАВАЊЕ 3000 (ревидиран)**

### **АНГАЖОВАЊА НА ОСНОВУ КОЈИХ СЕ ПРУЖА УВЕРАВАЊЕ, КОЈА НЕ СПАДАЈУ У РЕВИЗИЈУ ИЛИ ПРЕГЛЕД ФИНАНСИЈСКИХ ИНФОРМАЦИЈА**

(Примењује се на извештаје о ангажовању  
датиране на 15. децембар 2015. године или касније)

### **САДРЖАЈ**

Параграф

**Увод** 1–4

Делокруг 5–8

Датум ступања на снагу 9

**Циљеви** 10–11

**Дефиниције** 12–13

**Захтеви**

Спровођење ангажовања на основу којег се пружа уверавање у складу са ISAE 14–19

Етички захтеви 20

Прихватање и наставак ангажовања 21–30

Контрола квалитета 31–36

Професионални скептицизам, професионално просуђивање и вештине и технике уверавања 37–39

Планирање и извршење ангажовања 40–47

Прибављање доказа 48–60

Накнадни догађаји 61

Остале информације 62

Опис применљивих критеријума 63

Формирање закључка о ангажовању 64–66

Припремање извештаја о ангажовању 67–71

Немодификовани и модификовани закључци 72–77

Остале одговорности у вези са комуникацијом 78

Документација 79–83

#### **Примена и остала објашњења**

Увод А1

Циљеви А2

Дефиниције А3–А20

Спровођење ангажовања на основу којег се пружа уверавање у складу са ISAE А21–А29

Етички захтеви А30–А34

Прихватање и наставак ангажовања А35–А5

Контрола квалитета А60–А75

Професионални скептицизам, професионално просуђивање А76–А85

Планирање и извршење ангажовања А86–А107

Прибављање доказа А108–А139

Накнадни догађаји А140–А141

Остале информације А142

Опис применљивих критеријума А143–А145

Формирање закључка о ангажовању А146–А157

Припремање извештаја о ангажовању А158–А187

Немодификовани и модификовани закључци А188–А191

Остале одговорности у вези са комуникацијом А192

Документација А193–А200

Прилог: Улоге и одговорности

Међународни стандард ангажовања на основу којих се пружа уверавање (ISAE) 3000 (ревидиран), *Ангажовања на основу којих се пружа уверавање, која не спадају у ревизију или*

*преглед финансијских информација треба тумачити у контексту Предговора Међународним стандардима контроле квалитета, ревизије, уверавања и сродних услуга.*

#### **Увод**

1. Овај међународни стандард ангажовања на основу којих се пружа уверавање (ISAE) односи се на ангажовања на основу којих се пружа уверавање која не спадају ревизију или преглед финансијских информација а која су предмет других Међународних стандарда ревизије (ISA), односно, Међународних стандарда ангажовања прегледа (ISRE). (видети параграфе A21–A22)

2. Ангажовања на основу којих се пружа уверавање обухватају ангажовања на потврђивању, у којима страна која није практичар мери или процењује основно предметно питање према критеријумима, и директна ангажовања, у којима практичар мери или процењује основно предметно питање према критеријумима. Овај ISAE садржи захтеве и примену и остала објашњења која су специфична за ангажовања на основу којег се пружа разумно уверавање и ангажовања на потврђивању на основу којег се пружа уверавање ограниченог степена. Овај ISAE такође може да се примењује на директна ангажовања на основу којих се пружа уверавање у разумној мери и у ограниченом степену, и да се по потреби прилагођава и допуњује према околностима ангажовања.

3. Овај ISAE се заснива на претпоставкама да:

(а) Чланови тима на ангажовању и лице које врши преглед контроле квалитета ангажовања (за она ангажовања којима је додељен) у обавези су да примењују Делове А и Б *Етичког кодекса за професионалне рачуновође* које је објавио Одбор за међународне етичке стандарде (IESBA кодекс) који се односе на ангажовања на основу којих се пружа уверавање, или друге професионалне захтеве или захтеве у закону или регулативи који су барем једнако строги; и (видети параграфе A30–A34)

(б) Практичар који спроводи ангажовање је члан фирме која је у обавези да примењује ISQC 1 или друге професионалне захтеве или захтеве садржане у закону или регулативи који се односе на одговорност фирме за њен систем контроле квалитета, који су барем једнако строги као ISQC 1. (видети параграфе A61–A66)

4. Опште је признато да су контрола квалитета у фирмама које спровode ангажовања на основу којих се пружа уверавање и усклађеност са етичким принципима, укључујући захтеве у погледу независности, у сврси јавног интереса и да су саставни део високо квалитетних ангажовања на основу којих се пружа уверавање. Професионалне рачуновође у јавној пракси упознате су са оваквим захтевима. Ако компетентни практичар који није професионални рачуновођа у јавној пракси одлучи да поступа у складу са овим или са другим ISAE, важно је разумети да овај ISAE обухвата захтеве који одражавају премису у претходном параграфу.

#### **Делокруг**

5. Овај ISAE обухвата ангажовања на основу којих се пружа уверавање која не спадају у ревизије или прегледе историјских информација, као што је описано у *Међународном оквиру за ангажовања на основу којих се пружа уверавање* (Оквир уверавања). У случајевима када је ISAE који је специфичан за предметно питање релевантан за предметно питање одређеног ангажовања, тај ISAE се примењује заједно са овим ISAE. (видети параграфе A21–A22)

6. Нису сва ангажовања која спровode практичари ангажовања о уверавању. Друга ангажовања која се често спровode, а која нису ангажовања на основу којих се пружа уверавање, као што је дефинисано параграфом 12(а) (и стога нису обухваћени овим ISAE) укључују:

(а) Ангажовања на која се односе Међународни стандарди сродних услуга (ISRS), као што су уговорени поступци и ангажовања на компилацији;

(б) Припрема пореских пријава када се не износе закључци који подразумевају уверавање; и

(ц) Консултантска (или саветодавна) ангажовања, као што су менаџмент и порески консалтинг. (видети параграф A1)

7. Ангажовање на основу којег се пружа уверавање према ISAE могу бити део већег ангажовања. У таквим околностима, ISAE су релевантни само за део ангажовања који се односи на уверавање.

8. Следећа ангажовања, која могу бити у складу са описом у параграфу 12(а), не сматрају се ангажовањима на основу којих се пружа уверавање у контексту ISAE:

(а) Ангажовања за сврхе вештачења у судским споровима везаним за рачуноводство, ревизију, опорезивање или друга питања; и

(б) Ангажовања која укључују професионална мишљења, ставове или текстове на основу којих корисник може стећи одређено уверавање, уколико је применљиво све од наведеног:

- (i) Ова мишљења, ставови или текст су споредни у односу на целокупно ангажовање;
- (ii) Сваки објављени писани извештај је изричито ограничен на употребу од стране искључиво циљних корисника који су назначени у извештају;
- (iii) Ангажовање није осмишљено као ангажовање на основу којег се пружа уверавање, што је у писаном облику договорено са корисницима којима је извештај намењен; и
- (iv) У извештају професионалног рачуновође ангажовање није представљено као ангажовање на основу којег се пружа уверавање.

#### **Датум ступања на снагу**

9. Овај ISAE ступа на снагу за ангажовања на основу којих се пружа уверавање за које је извештај о уверавању датиран на 15. децембар, 2015. године или касније.

#### **Циљеви**

10. При спровођењу ангажовања на основу којег се пружа уверавање, циљеви практичара су:

- (а) Стицање уверавања у разумној мери или уверавања ограниченог степена, по потреби, о томе да ли информације о предметном питању не садрже материјално значајне погрешне исказе;
- (б) Изражавање закључка у погледу резултата мерења или процене предметног питања путем писаног извештаја којим се износи уверавање у разумној мери или уверавање ограниченог степена и описује основу за закључак; (видети параграф А2) и
- (ц) Додатна комуникација као што захтева овај ISAE и други релевантни ISAE.

11. У свим случајевима када уверавање у разумној мери или уверавање ограниченог степена, по потреби, не могу да се стекну, и када квалификовани закључак у извештају практичара на основу којег се пружа уверавање није довољан у датим околностима за сврхе извештавања циљним корисницима, овај ISAE захтева да се практичар уздржи од изражавања закључка или да се повуче (поднесе оставку) из ангажовања, када је повлачење могуће према применљивом закону или пропису.

#### **Дефиниције**

12. За потребе овог ISAE и других ISAE, осим уколико није назначено другачије, следећи изрази имају доле наведена значења. (видети параграф А27)

(а) Ангажовање на основу којег се пружа уверавање – Ангажовање у којем практичар има за циљ да прибави довољно адекватних доказа у циљу изражавања закључка који је осмишљен да повећа степен поузданости за циљне кориснике, који не представљају одговорну страну, у погледу информација о предметном питању (то јест, о резултату мерења или процене предметног питања према критеријумима). Свако ангажовање на основу којег се пружа уверавање класификује се према две димензије: (видети параграф А3)

(i) Ангажовање на основу којег се пружа уверавање у разумној мери или уверавање ограниченог степена:

а. Ангажовање на основу којег се пружа уверавање у разумној мери – Ангажовање на основу којег се пружа уверавање у којем практичар своди ризик ангажовања на прихватљиво низак ниво у околностима ангажовања као основа за закључак практичара. Закључак практичара се изражава у форми изражавања практичара о резултату мерења или процене предметног питања према критеријумима.

б. Ангажовање на основу којег се пружа уверавање ограниченог степена – Ангажовање на основу којег се пружа уверавање у којем практичар своди ризик ангажовања на ниво који је прихватљив у околностима ангажовања, али када је тај ризик већи него у случају ангажовања на основу којег се пружа разумно уверавање, као основа за изражавање закључка у форми којом се износи да ли је, на бази спроведених поступака и прибављених доказа, пажњу практичара привукло питање(а) које узрокује да практичар закључи да су информације о предметном питању материјално погрешне. Природа, време и обим поступака спроведених у ангажовању на основу којег се пружа уверавање ограниченог степена су ограничени у поређењу са оним који су неопходни у ангажовању на основу којих се пружа разумно уверавање, али имају за циљ да стекну ниво уверавања који је, по професионалном просуђивању практичара, значајан. Да би био значајан, ниво уверавања који је стекао практичар може да повећа поузданост за циљне кориснике у информације о предметном питању до степена који је очигледно већи од безначајног. (видети параграфе А3–А7)

(ii) Ангажовање на потврђивању или директно ангажовање: (видети параграф А8)

а. Ангажовање на потврђивању – Ангажовање на основу којег се пружа уверавање у којем страна која није практичар мери или процењује предметно питање према критеријумима. Страна која није практичар такође често представља резултујуће информације о предметном питању у извештају или изјави. У неким случајевима, међутим, информације о предметном питању практичар може презентовати у извештају на основу којег се пружа уверавање. У ангажовању на потврђивању, закључак практичара се односи на то да ли су информације о предметном питању ослобођене материјално погрешних исказа. Закључак практичара може да се формулише у погледу: (видети параграфе А178, А180)

- (i) Предметног питања и применљивих критеријума;
- (ii) Информација о предметном питању и применљивих критеријума;
- (iii) Извештаја који је саставила одговарајућа страна(е).

б. Директно ангажовање – Ангажовање на основу којег се пружа уверавање у којем практичар мери или процењује предметно питање према применљивим критеријумима и практичар презентује резултирајуће информације о предметном питању као део извештаја о уверавању или их прилаже уз извештај. У директном ангажовању, закључак практичара односи се на резултат мерења или процене предметног питања према критеријумима.

(б) Технике и вештине уверавања – Вештине и технике планирања, прикупљања доказа, процењивања доказа, комуникације и извештавања које показује практичар у ангажовању на основу којег се пружа уверавање а које се разликују од стручности у погледу предметног питања конкретног ангажовања на основу којег се пружа уверавање или његовог мерења или процене. (видети параграф А9)

(ц) Критеријуми – основне референтне вредности које се користе за мерење или процену предметног питања. „Применљиви критеријуми“ су критеријуми који се користе за одређено ангажовање. (видети параграф А10)

(д) Околности ангажовања – Широки контекст који дефинише одређено ангажовање, што обухвата: услове ангажовања; да ли је у питању ангажовање на основу којег се пружа уверавање у разумној мери или ограниченог степена, карактеристике предметног питања, критеријуме мерења или процене; потребе циљних корисника у погледу информација; релевантне карактеристике одговорне стране, лица које врши мерење или процену, страну која ангажује практичара и њихово окружење; и друга питања, на пример, догађаје, трансакције, услове и праксе, која могу имати значајан утицај на ангажовање.

(е) Партнер у ангажовању – Партнер или друго лице у фирми које је одговорно за ангажовање и спровођење ангажовања, као и за извештај на основу којег се пружа уверавање који се издаје у име фирме, и који, по потреби, има одговарајуће овлашћење од стране професионалног, законског или регулаторног тела. Дефиниција „Партнер у ангажовању“ треба да се тумачи тако да се односи на његове еквиваленте у јавном сектору, у случајевима када је релевантно.

(ф) Ризик ангажовања – Ризик да практичар донесе неодговарајући закључак када су информације о предметном питању материјално погрешне. (видети параграфе А11–А14)

(г) Страна која ангажује практичара – Страна(е) која ангажује практичара да спроведе ангажовање на основу којег се пружа уверавање. (видети параграф А15)

(х) Тим који ради на ангажовању – Сви партнери и особље који спроводе ангажовање и сви појединци које је ангажовала фирма или фирма у мрежи за спровођење процедура ангажовања. Ово искључује екстерног стручног сарадника практичара којег је ангажовала фирма или фирма у мрежи.

(и) Докази – Информације које користи практичар при доношењу закључка о ангажовању. Докази обухватају информације садржане у релевантним информационим системима, уколико их има, и друге информације. За потребе овог ISAE: (видети параграфе А146–А152)

- (i) Довољност доказа је мерило количине доказа.
- (ii) Адекватност доказа је мерило квалитета доказа.

(ј) Фирма – Појединачни практичар, партнерство или корпорација или други ентитет појединачних практичара. „Фирма“ треба да се тумачи тако да се односи на њене еквиваленте у јавном сектору, у случајевима када је релевантно.

(к) Историјске финансијске информације – Информације које су исказане у финансијском контексту а односе се на одређени ентитет, изведене углавном из рачуноводственог система тог

ентитета, о економским догађајима који су се догодили у претходним периодима или о економским условима или околностима у одређеним временским тренуцима у прошлости.

(л) Функција интерне ревизије – Функција ентитета који спроводи ангажовање на основу којег се пружа уверавање и консултантске активности које су осмишљене у циљу процене и унапређења ефикасности процеса руковођења, управљања ризиком и интерне контроле ентитета.

(м) Циљни корисници – Појединац (појединци), или организација(е) или њихова група(е) за које практичар очекује да ће користити извештај на основу којег се пружа уверавање. У неким случајевима, могу постојати и други циљни корисници осим оних на које је извештај на основу којег се пружа уверавање насловљен. (видети параграфе А16–А18, А37)).

(н) Лице које врши мерење или процену – Страна(е) која мери или процењује основно предметно питање према критеријумима. Лице које врши мерење или процену поседује стручност у погледу предметног питања. (видети параграфе А37, А39)

(о) Погрешан исказ – разлика између информација о предметном питању и адекватног мерења или процене предметног питања у складу са критеријумима. Погрешни искази могу бити намерни или ненамерни, квалитативни или квантитативни и обухватају пропусте.

(п) Погрешно приказивање чињеница (у погледу других информација) – Остале информације које нису повезане са питањима које се појављују у информацијама о предметном питању или извештају о уверавању, које су погрешно наведене или презентоване. Материјално погрешно приказане чињенице може нарушити веродостојност документације која садржи информације о предметном питању.

(q) Остале информације – информације (осим информација о предметном питању и на њима базираном извештају на основу којег се пружа уверавање) које се укључују у складу са законом, регулативом или је пракса да се укључују у документацију која садржи информације о предметном питању и у извештају о уверавању који је на њима базиран.

(р) Практичар – Лице(а) које спроводи ангажовање (обично партнер у ангажовању или други чланови тима на ангажовању, или, ако је применљиво, фирма). У случајевима када овај ISAE изричито има за циљ да захтев или одговорност испуњава партнер у ангажовању, користи се израз „партнер у ангажовању“, а не „практичар“. (видети параграф А37).

(с) Стручњак кога ангажује практичар – Лице или организације које поседује стручност у области која није уверавање, а чији рад у тој области практичар користи као помоћ у прибављању довољно одговарајућих доказа. Стручњак кога ангажује практичар може бити или интерни стручњак (које је партнер или члан особља, укључујући привремено запослено особље, фирму или фирму у мрежи практичара) или екстерни стручњак кога ангажује практичар.

(т) Професионално просуђивање – Примена релевантне обуке, знања и искуства у контексту уверавања и етичких стандарда, при доношењу одлука поткрепљених информацијама о правцима деловања који су прикладни у околностима ангажовања.

(у) Професионални скептицизам – Став који подразумева испитивачки ум, пажљиво праћење услова који могу указивати на могуће погрешне исказе и критичко процењивање доказа.

(в) Одговорна страна – Страна(е) одговорна за предметно питање. (видети параграф А37)

(w) Ризик од материјално погрешног исказа – Ризик да информације о предметном питању садрже материјално значајно погрешне исказе пре ангажовања.

(x) Информације о предметном питању – Резултат мерења или процене предметног питања према критеријумима, то јест, информације које резултирају из примене критеријума на основно предметно питање. (видети параграф А19)

(y) Основно предметно питање – Појава, предмет, питање које се мери или процењује применом критеријума.

13. За потребе овог ISAE, и других ISAE, референце на „одговарајући страну(е)“ треба да се тумаче као „одговорна страна, лице које врши мерење или процену, или страна која ангажује практичара, по потреби.“

#### **Захтеви**

#### **Спровођење ангажовања на основу којег се пружа уверавање у складу са ISAE**

*Усклађеност са стандардима који су релевантни за ангажовање*

14. Практичар ради у складу са овим и са другим ISAE релевантним за предметно питање при спровођењу ангажовања.



15. Практичар не треба наводи усклађеност са овим или са било којим другим ISAE осим уколико практичар није усклађен са захтевима овог ISAE и свих других ISAE који су релевантни за ангажовање. (видети параграфе A21–A22, A170)

*Текст овог ISAE*

16. Практичар треба да разуме цео текст ISAE укључујући његову примени у остала објашњења, како би разумео његове циљеве и адекватно примењивао његове захтеве. (видети параграфе A23–A28).

*Усклађеност са релевантним захтевима*

17. Према следећем параграфу, практичар треба да ради у складу са сваким захтевом овог ISAE и свим ISAE релевантним за предметно питање осим ако, у условима анагажовања овај захтев није релевантан зато што је условљен, а тај услов не постоји. Захтеве који се примењују само на ангажовања на основу којих се пружа уверавање у ограниченом степену или на уверавање у разумној мери, треба презентовати у формату колумне са словом „L” (уверавање у ограниченом степену) или „R” (уверавање у разумној мери) након броја параграфа. (видети параграф A29)

18. У изузетним околностима, практичар може сматрати да је неопходно да одступи од релевантног захтева у одређеном ISAE. У оваквим околностима, практичар треба да спроведе алтернативне поступке ради испуњавања циља тог захтева. Очекује се да ће потреба да практичар одступи од релевантног захтева настати само када је захтев везан за специфичан поступак који треба спровести, а, у специфичним околностима ангажовања, тај поступак не би био ефикасан за испуњење циља тог захтева.

*Неиспуњавање циља*

19. Ако одређени циљ у овом ISAE или неком другом ISAE који је релевантан за предметно питање не може да се испуни, практичар процењује да ли то захтева од њега да модификује свој закључак или да се повуче из ангажовања (у случајевима када је повлачење могуће према применљивом закону или регулативи). Неиспуњавање циља у релевантном ISAE представља значајно питање које је неопходно документовати у складу са параграфом 79 овог ISAE.

**Етички захтеви**

20. Практичар треба да се придржава захтева наведених у одељцима А и Б IESBA Кодекса или захтева које намећу закони или регулатива, који су барем једнако строги. (видети параграфе A30–A34, A60)

**Прихватање и наставак ангажовања**

21. Партнер у ангажовању треба да се увери да је фирма поштовала одговарајуће процедуре у погледу прихватања и наставак односа са клијентом и ангажовања на основу којег се пружа уверавање, и треба да утврди да су донети закључци у том погледу прикладни.

22. Практичар треба да прихвати ангажовање или настави са ангажовањем само у случајевима када: (видети параграфе A30–A34)

(а) Практичар нема разлога да сматра да релевантни етички захтеви, укључујући независност, неће бити задовољени;

(б) Практичар је уверен да лица која треба да спроведе ангажовање заједно имају довољно компетенција и способности (видети такође параграф 32); и

(ц) Основа на којој треба спровести ангажовање је договорена, путем:

(i) Установљавања да су предуслови за ангажовање на основу којег се пружа уверавање присутни (видети такође параграфе A24–26); и

(ii) Потврђивања да постоји заједничко разумевање између практичара и стране која га ангажује о условима ангажовања, укључујући одговорности практичара у погледу извештавања.

23. Ако партнер у ангажовању прибави информације које би узроковале да одбије ангажовање да су му те информације биле доступне раније, партнер у анагажовању треба те информације што пре да саопшти фирми, да би фирма и партнер у ангажовању могли да предузму неопходне мере.

*Предуслови за ангажовања на основу којих се пружа уверавање*

24. У циљу установљавања да ли су присутни предуслови за ангажовање на основу којег се пружа уверавање, практичар треба, на бази прелиминарног разумевања околности ангажовања и разматрања са одговарајућом страном (странама) да утврди да ли: (видети параграфе A35–A39)

(а) улоге и одговорности одговарајућих страна одговарају датим околностима; и (видети параграфе A35–A36)

(б) Ангажовање испољава све наведене карактеристике:

(i) Основно предметно питање је прикладно; (видети параграфе А40–А44)

(ii) Критеријуми које практичар очекује да ће применити приликом припреме информација о предметном питању одговарају условима ангажовања, укључујући то да испољавају следеће карактеристике: (видети параграфе А45–А50)

а. Релевантност.

б. Потпуност.

ц. Поузданост.

д. Неутралност.

е. Разумљивост.

(iii) Критеријуми које практичар очекује да ће применити приликом припреме информација о предметном питању ће бити доступни циљним корисницима; (видети параграфе А51–А52)

(iv) Практичар очекује да ће бити у могућности да прибави доказе који су неопходни да подрже закључак практичара; (видети параграфе А53–А55)

(v) Закључак практичара, у форми која је одговарајућа било за ангажовање на основу којег се пружа уверавање у разумној мери или уверавање у ограниченом степену, треба да буде садржан у писаном извешају; и

(vi) Рационална сврха укључујући, у случају ангажовања на основу којег се пружа уверавање ограниченог степена, да практичар очекује да ће бити у могућности да стекне значајан ниво уверавања. (видети параграф А56)

25. Ако предуслови за ангажовање на основу којег се пружа уверавање нису присутни, практичар треба да размотри питање са страном која га је ангажовала. Ако измене не могу да се изврше како би се испунили предуслови, практичар не треба да прихвати ангажовање као ангажовање на основу којег се пружа уверавање осим уколико се то не захтева законом или регулативом. Међутим, ангажовање спроведено под оваквим околностима није у складу са ISAE. Сходно томе, практичар не треба да укључује у извештај на основу којег се пружа уверавање рефернецу да је ангажовање спроведено у складу са овим или са другим ISAE.

#### *Ограничење делокруга пре прихватања ангажовања*

26. Ако страна која ангажује практичара наметне ограничење делокруга рада практичара у погледу предложеног ангажовања на основу којег се пружа уверавање тако да практичар сматра да ће то ограничење имати за резултат уздржавање од закључка о информацијама о предметном питању од стране практичара, практичар не треба да прихвати такво ангажовање, осим уколико се то не захтева законом или регулативом. (видети параграф А155(ц))

#### *Уговарање услова ангажовања*

27. Практичар треба да уговори услове ангажовања са страном која га ангажује. Уговорени услови ангажовања треба да буду назначени довољно детаљно у писму о ангажовању или другој одговарајућој форми писаног договора, писане потврде или у закону или регулативи. (видети параграфе А57–А58)

28. Код ангажовања која се понављају, практичар треба да процени да ли околности захтевају да се услови ангажовања ревидирају и да ли постоји потреба за подсећањем стране која ангажује практичара о постојећим условима ангажовања.

#### *Прихватање промене у условима ангажовања*

29. Практичар не треба да пристане на промену у условима ангажовања у случајевима када за то не постоји разумна оправданост. Ако се оваква промена изврши, практичар не треба да занемари доказе који су прибављени пре промене. (видети параграф А59)

#### *Извештај на основу којег се пружа уверавање који је прописан законом или регулативом*

30. У појединим случајевима, закон или регулатива који су релевантни у законском систему прописују форму или текст извештаја о уверавању. У овим околностима, практичар треба да процени:

(а) Да ли може да се деси да циљни корисници погрешно разумеју закључак о уверавању; и

(б) Ако је то случај, да ли додатно објашњење у извештају о уверавању може да ублажи могуће погрешно разумевање.

Уколико практичар закључи да би додатно објашњење у извештају о уверавању не може да ублажи могуће погрешно разумевање, практичар не треба да прихвати ангажовање, осим уколико се то не захтева законом или регулативом. Ангажовање које је спроведено у складу са оваквим законом или регулативом није у складу са ISAE. Сходно томе, практичар не треба да укључује у извештај на основу којег се пружа уверавање рефернецу да је ангажовање спроведено у складу са овим или са другим ISAE. (видети такође параграф 71).

### **Контрола квалитета**

#### *Карактеристике партнера у ангажовању*

31. Партнер у ангажовању треба да:

(а) Буде члан фирме која примењује ISQC 1, или друге професионалне захтеве, или захтеве садржане у закону или регулативи који су барем једнако строги као ISQC 1; (видети параграфе А60–А66)

(б) Буде квалификован у погледу вештина и техника везаних за уверавање које се развијају кроз темељне обуке и практичну примену; и (видети параграф А60)

(ц) Има довољно стручности у погледу предметног питања и његовог мерења и процене да прихвати одговорност за закључак о уверавању. (видети параграфе А67–А68)

#### *Именовање тима*

32. Партнер у ангажовању треба да: (видети параграф А69)

(а) Буде уверен да лица која ће обавити ангажовање заједно поседују одговарајуће компетенције и способности да: (видети параграфе А70–А71)

(i) Обаве ангажовање у складу са релевантним стандардима и законским и регулаторним захтевима; и

(ii) Омогуће састављање извештаја о уверавању који одговара датим околностима.

(б) Буде уверен да ће практичар моћи да учествује у раду:

(i) Стручњака којег ангажује практичар у случајевима када ће рад тог стручњака бити коришћен; и (видети параграфе А70–А71)

(ii) Другог практичара, који није део тима који ради на ангажовању, у случајевима када ће рад на уверавању тог практичара бити коришћен, (видети параграфе А71–А73)

у мери у којој је довољно да прихвати одговорност за закључак о уверавању у погледу информација о предметном питању.

#### *Одговорности партнера у ангажовању*

33. Партнер у ангажовању треба да преузме одговорност за укупни квалитет ангажовања. Ово обухвата одговорност за:

(а) Спровођење адекватних процедура у погледу прихватања и наставка односа са клијентима и ангажовања:

(б) Планирање и извршење ангажовања (укључујући одговарајуће усмеравање и надгледање) ради усклађеност са професионалним стандардима и применљивим законским и регулаторним захтевима;

(ц) Спровођење прегледа у складу са политикама и процедурама прегледа фирме, као и прегледа документације ангажовања на датум или пре датума извештаја о уверавању; (видети параграф А74)

(д) Вођење одговарајуће документације о ангажовању ради обезбеђивања доказа о реализацији циљева практичара, као и да је ангажовање спроведено у складу са релевантним ISAE и релевантним законским и регулаторним захтевима; и

(е) Обављање адекватних консултација од стране тима на ангажовању о тешким или спорним питањима.

34. Током ангажовања, партнер у ангажовању треба стално да води рачуна, путем посматрања и вршења упита по потреби, о доказима неусклађености са релевантним етичким захтевима од стране чланова тима на ангажовању. Ако партнер у ангажовању постане упознат путем система контроле квалитета фирме или на неки други начин са питањима која указују на то да чланови тима на ангажовању нису у складу са релевантним етичким захтевима, партнер у ангажовању, на бази консултација са другим лицима у фирми, треба да одреди одговарајуће мере.

35. Партнер у ангажовању треба да размотри резултате процеса надзора фирме које показују најновије информације које је објавила фирма, и, ако је применљиво, других фирми у мрежи, као и то да ли су уочени недостаци у тим информацијама који би могли да утичу на ангажовање на основу којег се пружа уверавање.

*Преглед контроле квалитета ангажовања*

36. За она ангажовања, ако их има, за која се законом или релулативом прописују прегледи контроле квалитета или за које је фирма утврдила да је неопходан преглед контроле квалитета:

(а) Партнер у ангажовању треба да преузме одговорност за разматрање значајних питања која се јављају током ангажовања са лицем које врши преглед контроле квалитета ангажовања, и не треба да датира извештај о уверавању све док не заврши тај преглед; и

(б) Лице које врши преглед контроле квалитета ангажовања треба да спроводи објективну процену значајних просуђивања које је извршио тим на ангажовању и донетих закључака при састављању извештаја о уверавању. Ова процена треба да обухвата: (видети параграф А75)

(i) Разматрање значајних питања са партнером на ангажовању;

(ii) Преглед информација о предметном питању и предложеног извештаја о уверавању;

(iii) Преглед одабране документације ангажовања која се односи на значајна просуђивања која је извршио тим на ангажовању и њихових донетих закључака; и

(iv) Процена донетих закључака при састављању извештаја о уверавању и разматрање да ли је предложени извештај о уверавању прикладан.

**Професионални скептицизам, професионално просуђивање и вештине и технике уверавања**

37. Практичар треба да планира и и спроводи ангажовање са професионалним скептицизмом, препознајући околности које могу постојати а које узрокују материјално значајне погрешне исказе у материјално значајним информацијама. (видети параграфе А76–А80)

38. Практичар треба да примењује професионално просуђивање у планирању и спровођењу ангажовања на основу којег се пружа уверавање, укључујући одређивање природе, времена и обима процедура. (видети параграфе А81–А85)

39. Практичар треба да примењује вештине и технике уверавања као део континуираног, систематичног процеса ангажовања.

**Планирање и извршење ангажовања**

*Планирање*

40. Практичар треба да планира ангажовање тако да оно буде изведено на ефикасан начин, укључујући установљавање делокруга, времена и смера ангажовања, и утврђивање природе, времена и обима планираних процедура које је неопходно спровести ради постизања циља практичара. (видети параграфе А86–А89)

41. Практичар треба да утврди да ли критеријуми одговарају условима ангажовања укључујући и да ли испољавају карактеристике идентификоване у параграфу 24(б)(ii).

42. Уколико након прихватања ангажовања открије да један или више предуслова за ангажовање на основу којег се пружа уверавање нису присутни, практичар треба да размотри питање са одговарајућом страном (странама) и треба да утврди:

(а) Да ли питање може да се реши тако да одговара практичару;

(б) Да ли је прикладно наставити са ангажовањем; и

(ц) Да ли, и ако је одговор потврдан, како треба саопштити ово питање у извештају о уверавању.

43. Уколико се након прихватања ангажовања открије да неки или ниједан применљиви критеријум нису адекватни или ако део или цело предметно питање не одговара ангажовању на основу којег се пружа уверавање, практичар треба да размотри повлачење из ангажовања, ако је повлачење могуће по применљивом закону или регулативи. Ако практичар настави са ангажовањем, треба да изнесе закључак са резервом или негативан закључак, или уздржавање од закључка, као што је прикладно у датим околностима. (видети параграфе А90–А91)

*Материјална значајност (материјалност)*

44. Практичар треба да узме у обзир материјалну значајност (материјалност) када: (видети параграфе А92–А100)

(а) Планира и спроводи ангажовања на основу којег се пружа уверавање, укључујући случајеве утврђивања природе, времена и обима процедура; и

(б) Процењује да ли информације о предметном питању не садрже материјално значајне погрешне исказе.

*Разумевање основног предметног питања и осталих околности ангажовања*

45. Практичар треба да врши упите према одговарајућој страни (странама) у погледу следећег:

(а) Да ли су упознати са стварним, намерним погрешним исказима, сумњама на њих или наводима о њима, или са неусклађеношћу са законима и регулативом која утиче на информације о предметном питању; (видети параграф A101)

(б) Да ли одговорна страна има функцију интерне ревизије, и ако има, треба да изврши додатне упите ради стицања разумевања о активностима и главним налазима функције интерне ревизије у погледу информација о предметном питању; и

(ц) Да ли је одговорна страна ангажовала стручањаке за припрему информација о предметном питању.

<b>Уверавање ограниченог степена</b>	<b>Уверавање у разумној мери</b>
<p>46L. Практичар треба да стекне разумевање о основном предметном питању и другим околностима ангажовања у довољној мери да:</p> <p>(а) Омогући практичару да идентификује области у којима постоји вероватноћа јављања материјално значајних погрешних исказа у информацијама о предметном питању; и</p> <p>(б) На тај начин обезбеди основу за осмишљавање и спровођење поступака као одговор на области које су идентификоване у параграфу 46 и ради стицања уверавања ограниченог степена који подржава закључак практичара. (видети параграфе A101–A104, A107)</p> <p>47L. При стицању разумевања о основном предметном питању и осталим околностима ангажовања под параграфом 46L, практичар треба да размотри процес који је коришћен за припрему информација о предметном питању. (видети параграф A106)</p>	<p>46R. Практичар треба да стекне разумевање о основном предметном питању и осталим околностима ангажовања у довољној мери да:</p> <p>(а) Омогући практичару да идентификује и процени ризике по основу материјално значајних погрешних исказа у информацијама о предметном питању; и</p> <p>(б) На тај начин обезбеди основу за осмишљавање и спровођење поступака као одговор на процењене ризике и ради стицања разумног уверавања који подржава закључак практичара. (видети параграфе A101–A103, A107)</p> <p>47R. При стицању разумевања о основном предметном питању и осталим околностима ангажовања под параграфом 46R, практичар треба да стекне разумевање о интерној контроли над припремом информација о предметном питању које су релевантне за ангажовање. Ово обухвата процену осмишљености оних контрола које су релевантне за ангажовање и утврђивање да ли су имплементиране путем спровођења процедура поред испитивања особља које је одговорно за информације о предметном питању. (видети параграф A105)</p>

#### **Прибављање доказа**

*Разматрање ризика и одговори на ризике*

<b>Уверавање ограниченог степена</b>	<b>Уверавање у разумној мери</b>
<p>48L. На бази разумевања практичара (видети параграф 46 L), практичар треба да: (видети параграфе A108–A112)</p> <p>(а) Идентификује области у којима постоји вероватноћа јављања материјално значајног погрешног исказа у информацијама о предметном питању; и</p> <p>(б) Осмисли и спроведе поступке као одговор на области идентификоване у параграфу 48L(а) и стекне уверавање ограниченог степена које ће да подржи закључак практичара.</p>	<p>48R. На бази разумевања практичара (видети параграф 46R) практичар треба да: (видети параграфе A108–A110)</p> <p>(а) Идентификује и процени ризике од материјално значајних погрешних исказа у информацијама о предметном питању; и</p> <p>(б) Осмисли и спроведе поступке као одговор на процењене ризике и стекне разумно уверавање које ће да подржи закључак практичара. Поред других поступака везано за информације о предметном питању који су прикладни у условима ангажовања, поступци практичара треба да обухватају прибављање довољно доказа о оперативној ефективности релевантних</p>

Уверавање ограниченог степена	Уверавање у разумној мери
	<p>контрола над информацијама о предметном питању, када:</p> <p>(i) Практичарева процена ризика од материјално значајних погрешних исказа укључује очекивање да контроле ефективно функционишу, или</p> <p>(ii) Поступци који не спадају у тестирање контрола сами по себи не могу обезбедити довољно одговарајућих доказа.</p>
<p>Утврђивање да ли су неопходне додатне процедуре у анагзовању на основу којег се пружа уверавање ограниченог степена</p> <p>49L. Ако практичар постане упознат са питањем (питањима) која узрокују да практичар сматра да информације о предметном питању могу бити материјално погрешне, практичар треба да осмисли и спроведе додатне поступке ради прибављања додатних доказа све док практичар не буде у стању да: (видети параграфе A112–A117)</p> <p>(а) Закључи да то питање вероватно неће узроковати материјално погрешне исказе у информацијама о предметном питању; или</p> <p>(б) Утврди да то питање(а) узрокује материјално погрешне исказе у информацијама о предметном питању.</p>	<p>Ревидирање процене ризика у ангажовању на основу којег се пружа уверавање у разумној мери</p> <p>49R. Практичарева процена ризика од материјално погрешних исказа у информацијама о предметном питању може се променити током трајања ангажовања приликом прибављања додатних доказа. У околностима када практичар прибавља доказе који нису у складу са доказима на којима је првобитно засновао процену ризика од материјално погрешних исказа, практичар треба да ревидира процену и сходно томе модификује планиране поступке. (видети параграф A112)</p>

50. При осмишљавању и спровођењу поступака, практичар треба да размотри релевантност и поузданост информација које ће бити коришћене као докази. Ако:

(а) Докази прибављени из једног извора нису у складу са доказима прибављеним из других извора; или

(б) Практичар сумња у поузданост информација које ће бити употребљене као докази;

практичар треба да утврди које промене или додаци процедурама су неопходни за решавање питања, и треба да размотри ефекат питања, ако га има, на друге аспекте ангажовања.

51. Практичар треба да акумулира неисправљене погрешне исказе који су идентификовани током ангажовања осим оних који су очигледно безначајни. (видети параграфе A118–A119)

*Рад стручњака којег је ангажовао практичар*

52. Када се користе резултати рада стручњака којег је ангажовао практичар, практичар такође треба да: (видети параграфе A120–A124)

(а) Процени да ли стручњак којег је ангажовао практичар има довољно компетенција, способности и објективности за потребе практичара. У случају када практичар ангажује екстерног стручњака, процена објективности треба да обухвата упите у погледу интереса и односа који могу креирати претњу по основу објективности стручњака; (видети параграфе A125–A128)

(б) Стекне довољно разумевања о области експертизе стручњака којег је ангажовао практичар; (видети параграфе A129–A130)

(ц) Сачини споразум са стручњаком о природи, делокругу и циљевима рада стручњака; и (видети параграфе A131–A132)

(д) Процени адекватност рада стручњака којег је ангажовао за потребе практичара. (видети параграфе A133–A134)

*Рад који обавља други практичар, стручњак одговорне стране, лица које врши мерење или процену, или интерни ревизор (видети параграф A135)*

53. При коришћењу рада другог практичара, практичар треба да процени да ли је тај рад адекватан за његове потребе.

54. Ако су информације које ће бити употребљене као доказ припремљене помоћу рада стручњака одговорне стране или лица које врши мерење или процену, практичар треба, у мери у којој је то неопходно узимајући у обзир значај рада тог стручњака за потребе практичара, да:

- (а) Процени компетенције, способности и објективност тог стручњака;
- (б) Стегне разумевање рада тог стручњака; и
- (ц) Процени адекватност рада тог стручњака као доказ.

55. Ако практичар планира да користи рад функције интерне ревизије, практичар треба да процени следеће:

- (а) Обим у којем организациони статус функције интерне ревизије и релевантне политике и процедуре подржавају објективност интерних ревизора;
- (б) Ниво компетентности функције интерне ревизије;
- (ц) Да ли интерна ревизија примењује систематичан и дисциплинован приступ, укључујући контролу квалитета; и
- (д) Да ли је рад функције интерне ревизије адекватан за потребе ангажовања.

#### *Писане изјаве*

56. Практичар треба од одговарајуће стране(а) да захтева писану изјаву:

- (а) Да је обезбедила практичару све информације са којима је одговарајућа страна(е) упозната а које су релевантне за ангажовање. (видети параграфе А54–А55 и А136–А138)
- (б) Којом се потврђује мерење и процена предметног питања према применљивим критеријумима, укључујући да су сва релевантна питања одражена у информацијама о предметном питању.

57. Уколико, поред захтеваних изјава, практичар утврди да је неопходно прибавити једну или више писаних изјава како би се подржали остали докази који су релевантни за информације о предметном питању, практичар треба да захтева друге овакве писане изјаве.

58. Када се писане изјаве односе на питања која су материјално значајна за информације о предметном питању, практичар треба да:

- (а) Процени њихову основаност и доследност са другим прибављеним доказима, укључујући друге изјаве (усмене или писане); и
- (б) Размотри да ли од лица која састављају изјаве може да се очекује да су добро информисана о одређеним питањима.

59. Датум писаних изјава треба да буде што је могуће ближи датуму извештаја о уверавању, али не након њега.

#### *Захтеване писане изјаве нису обезбеђене или нису поуздане*

60. Уколико једна или више захтеваних писаних изјава нису обезбеђене или практичар закључи да постоји довољно основа за сумњу о компетентности, интегритету, етичким вредностима или савесности лица која састављају писане изјаве, или да писане изјаве нису поуздане, практичар треба да: (видети параграф А139)

- (а) Размотри питање са одговарајућом страном (странама);
- (б) Поново процени интегритет лица од којих се захтевају или добијају писане изјаве и процени ефекат који то може да има на поузданост изјава (усмених или писаних) и на доказе уопште; и
- (ц) Предузме одговарајуће мере, укључујући утврђивање могућег ефекта на закључак у извештају о уверавању.

#### **Накнадни догађаји**

61. У случајевима када је то релевантно за ангажовање, практичар треба да размотри утицај на информације о предметном питању и на извештај о уверавању догађаја до датума састављања извештаја о уверавању, и треба адекватно да одговори на чињенице са којима је практичар постао упознат након датума извештаја о уверавању, а које су могле, да су практичару биле познате на тај датум, да узрокују да практичар измени свој извештај. Обим разматрања накнадних догађаја зависи од потенцијалног утицаја тих догађаја на информације о предметном питању, као и утицаја на примереност закључка практичара. Међутим, практичар нема одговорност за спровођење

поступака који се односе на информације о предметном питању након датума извештаја о уверавању. (видети параграфе A140–A141) предметног питања

#### **Остале информације**

62. Када документација која садржи информације о предметном питању и на основу ње састављен извештај о уверавању укључује друге информације, практичар треба да прочита те друге информације у циљу идентификовања материјално значајних недоследности, ако их има, са информацијама о предметном питању или извештајем о уверавању и, ако након читања тих других информација, практичар (видети параграф A142)

(а) Идентификује материјално значајну недоследност између тих других информација и информација о предметном питању или извештаја о уверавању; или

(б) Постаје упознат са материјално значајним грешкама у погледу чињеница у тим другим информацијама које нису повезане са питањима која се јављају у информацијама о предметном питању или у извештају о уверавању,

практичар треба да размотри то питање са одговарајућом страном (странама) и да предузме додатне мере, по потреби.

#### **Опис применљивих критеријума**

63. Практичар треба да процени да ли се информације о предметном питању адекватно односе на применљиве критеријуме и да ли их адекватно описују. (видети параграфе A143–A145)

#### **Формирање закључка о уверавању**

64. Практичар треба да процени довољност и адекватност прибављених доказа у контексту ангажовања и, ако је неопходно у околностима, да покуша да прибави додатне доказе. Практичар треба да размотри све релевантне доказе, без обзира на то да ли делује да ти докази потврђују или су у супротности са мерењем и проценом основног предметног питања према применљивим критеријумима. Ако практичар није у могућности да прибави неопходне додатне доказе, треба да размотри импликације на закључак практичара у параграфу 65. (видети параграфе A146–A152)

65. Практичар треба да формира закључак о томе да ли су информације о предметном питању ослобођене материјално значајних погрешних исказа. Приликом формирања тог закључка, практичар треба да размотри закључке практичара у параграфу 64 у погледу довољности и адекватности прибављених доказа и процене да ли су неисправљени погрешни искази материјално значајни, појединачно или заједно. (видети параграфе A3 и A153–A154)

66. Ако практичар није у могућности да прибави довољно адекватних доказа, постоји ограничење обима и практичар треба да изрази квалификовани закључак, да се уздржи од изтражавања закључка или да се повуче из ангажовања у случајевима када је повлачење могуће према применљивом закону или регулативи, по потреби. (видети параграфе A155–A157)

#### *Припремање извештаја о уверавању*

67. Извештај треба да буде у писаној форми и да садржи јасно изражене закључке практичара у вези са информацијама о предметном питању. (видети параграфе A2, A158–A160)

68. Закључак практичара треба да буде јасно одвојен од информација или објашњења која немају за циљ да утичу на закључак практичара, укључујући пасус којим се скреће пажња, друга питања, налазе који су повезани са одређеним аспектима ангажовања, препоруке или додатне информације укључене у извештај о уверавању. Текст који се користи треба јасно да назначавача да пасус којим се скреће пажња, друга питања, налази, препоруке или додатне информације немају за циљ да скрену пажњу са закључка практичара. (видети параграфе A158–A160)

#### *Садржај извештаја о уверавању*

69. Извештај о ангажовању треба да садржи, као минимум, следеће основне елементе:

(а) Наслов који јасно означава да се ради о извештају о независном ангажовању на основу ког се пружа уверавање. (видети параграф 161)

(б) Адресат (коме је упућен извештај). (видети параграф 162)

(ц) Идентификацију или опис нивоа уверавања које је стекао практичар, информације о предметном питању, и уколико је прикладно, идентификацију и опис предметног питања. Уколико је закључак практичара дат у контексту изјаве одговарајуће стране(а), та изјава се прилаже као додатак извештају о уверавању, репродукује се у извештају или се у извештају за потребе циљних корисника наводе референце из којих извора се може прибавити. (видети параграф A163)

(д) Идентификацију применљивих критеријума. (видети параграф A164)

(е) Уколико је прикладно, опис свих значајних инхерентних ограничења у вези са мерењем или проценом предметног питања према применљивим критеријумима. (видети параграф A165)



(ф) Када су применљиви критеријуми осмишљени за одређену сврху, изјаву којом се читаоцима скреће пажња на ту чињеницу, и да као резултат тога, информације о предметном питању можда неће бити адекватне за неку другу сврху. (видети параграфе А166–А167)

(г) Изјаву којом се идентификује одговорна страна и лице које врши мерење или процену, уколико се разликују, и којом се описују њихове одговорности, као и одговорности практичара. (видети параграф 168)

(х) Изјаву да је ангажовање извршено у складу са овим ISAE или, уколико за предметно питање постоји специфичан ISAE, са тим ISAE. (видети параграфе А169–А170)

(и) Изјаву да фирма чији је практичар члан примењује ISQC 1, или друге професионалне захтеве, или захтеве у закону или регулативи, који су барем једнако строги као ISQC 1. Ако практичар није професионални рачуновођа, ова изјава треба да идентификује примењене професионалне захтеве или захтеве у закону или регулативи који су барем једнако строги као ISQC 1. (видети параграф А171)

(ј) Изјаву да је практичар усклађен са захтевима у погледу независности и другим етичким захтевима IESBA Кодекса или са другим професионалним захтевима, или захтевима које намећу закон или регулатива, а који су барем једнако строги као Делови А и Б IESBA Кодекса који се односе на ангажовања на основу којих се пружа уверавање. Ако практичар није професионални рачуновођа, изјава треба да идентификује примењене професионалне захтеве, или захтеве које намећу закон или регулатива, који су барем једнако строги као Делови А и Б IESBA Кодекса. (видети параграф А172)

(к) Информативни кратки преглед обављеног рада као основа за закључак практичара. У случају ангажовања на основу којег се пружа уверавање ограниченог степена, увид у природу, време и обим извршених поступака је од кључног значаја за разумевање закључка практичара. Код ангажовања на основу којег се пружа уверавање ограниченог степена, кратак преглед обављеног рада треба да наводи:

(i) Да се поступци спроведени у ангажовању на основу којег се пружа уверавање ограниченог степена разликују по природи и времену и мањег су обима од оних за ангажовања на основу којих се пружа уверавање у разумној мери; и

(ii) Сходно томе ниво уверавања који се стиче у ангажовању на основу којег се пружа уверавање ограниченог степена је значајно мањи од уверавања које би се стекло да је спроведено ангажовање на основу којих се пружа уверавање у разумној мери. (видети параграфе А6, А173–А177)

(л) Закључак практичара: (видети параграфе А2, А178–А180)

(i) Када је прикладно, закључак треба да информише циљне кориснике о контексту у коме закључак треба тумачити. (видети параграф А179)

(ii) Приликом ангажовања на основу којег се пружа уверавање у разумној мери, закључак треба да буде изражен у позитивној форми. (видети параграф А178)

(iii) Приликом ангажовања на основу којег се пружа уверавање ограниченог степена, закључак треба да буде изражен у форми која преноси да ли је, на бази спроведених поступака и прибављених доказа, практичар постао упознат са питањем (питањима) који узрокују да практичар сматра да су информације о предметном питању материјално погрешне. (видети параграф А180)

(iv) Закључак под (i) (ii) треба да се формулише помоћу одговарајућих речи за основно предметно питање и применљиве критеријуме узимајући у обзир околности ангажовања и треба да буде дат у контексту: (видети параграф А181)

а. Основног предметног питања и применљивих критеријума;

б. Информација о предметном питању и применљивих критеријума; или

ц. Изјаве одговорне стране (страна).

(v) Када практичар изражава модификовани закључак, извештај о уверавању треба да садржи:

а. Одељак у којем је наведен опис питања која узрокују модификацију; и

б. Одељак који садржи модификовани закључак практичара. (видети параграф А182)

(м) Потпис практичара. (видети параграф А183)

(н) Датум извештаја о уверавању. Извештај о уверавању треба да буде датиран пре датума на који је практичар стекао доказе на којима је заснован закључак практичара, укључујући доказе о тврдњама лица са доказаним овлашћењима да су преузели одговорност за информације о предметном питању. (видети параграф А184)

(о) Локацију у правном систему у оквиру којег практичар ради.

*Референца на стручњака којег је ангажовао практичар у извештају о уверавању*

70. Уколико практичар у извештају о уверавању упућује на рад стручњака којег је ангажовао, текст тог извештаја не треба да имплицира да је одговорност практичара за закључак изражен у том извештају мањи због ангажовања тог стручњака. (видети параграфе А185-А187)

*Извештај о уверавању који је прописан законом или регулативом*

71. Уколико се од практичара законом или регулативом захтева да користи посебну форму текста извештаја о уверавању, извештај о уверавању треба да наведе референцу на ту чињеницу или на друге ISAE само ако извештај о уверавању укључује, као минимум, сваки од елемената идентификованих у параграфу 69.

### **Немодификовани и модификовани закључци**

72. Практичар може да изрази немодификован закључак, у случајевима када закључи:

(а) У случају ангажовања на основу којег се пружа уверавање у разумној мери, да су информације о предметном питању припремљене, по свим материјално значајним аспектима, у складу са применљивим критеријумима; или

(б) У случају ангажовања на основу којег се пружа уверавање ограниченог степена, да, на бази спроведених процедура и прибављених доказа, практичар није упознат ни са једним питањем (питањима) које би узроковало да практичар сматра да информације о предметном питању нису састављене, по свим материјално значајним аспектима, у складу са применљивим критеријумима.

73. Ако практичар сматра да је неопходно да:

(а) Скрене пажњу корисника на питање које је презентовано или обелодањено у информацијама о предметном питању, које је, по просуђивању практичара, од такве важности да је суштинско за разумевање информација о предметном питању од стране циљних корисника (Пасус којим се скреће пажња); или

(б) Комуницира о питању осим оних која су презентована и обелодањена у информацијама о предметном питању, које су, по просуђивању практичара, релевантне за разумевање ангажовања, одговорности практичара или извештаја о уверавању од стране циљних корисника (пасус Друга питања), а то није забрањено законом или прописима, практичар то треба да учини и пасусу у извештају о уверавању, са одговарајућим насловом, који јасно назначавача да закључак практичара није модификован у погледу тог питања. У случају Пасуса којим се скреће пажња, овакав пасус треба да упућује само на информације које су презентоване или обелодањене у информацијама о предметном питању.

74. Практичар треба да изрази модификовани закључак у следећим околностима:

(а) Када, према професионалном просуђивању практичара, постоји ограничење делокруга и ефекат питања може да буде материјално значајан (видети параграф 66). У оваквим случајевима, практичар треба да изрази квалификовани закључак или да се уздржи од изражавања закључка.

(б) Када су према професионалном просуђивању практичара, информације о предметном питању материјално погрешне. У оваквим случајевима, практичар треба да изрази квалификовани закључак или негативан закључак. (видети параграф А190)

75. Практичар треба да изрази квалификовани закључак када, према професионалном просуђивању практичара, ефекти или могући ефекти питања нису толико материјално значајни и свеобухватни да би захтевали негативан закључак или уздржавајући закључак. Закључак са резервом треба да се изрази у форми „осим“ ефеката, могућих ефеката, питања на које се резерва односи. (видети параграфе А188-А189)

76. Ако практичар изрази модификовани закључак због ограничења делокруга, али је такође упознат са питањем (питањима) која узрокују да информације о предметном питању буду материјално погрешне, практичар треба да уврсти у извештај о уверавању јасан опис ограничења делокруга и питање(а) које узрокује(у) да информације о предметном питању буду материјално погрешне.

77. У случајевима када је у тврдњи одговарајуће стране(а) утврђено и адекватно описано да су информације о предметном питању материјално погрешне, практичар:

(а) Изражава квалификовани закључак или негативан закључак дат у контексту основног предметног питања и применљивих критеријума; или

(б) Уколико се условима ангажовања посебно захтева изражавање закључка у контексту тврдње одговарајуће стране(а), изражава закључак без квалификација али укључује Пасус којим се скреће пажња у извештају о уверавању, који се односи на тврдњу одговарајуће стране(а), а у којој је идентификовано и адекватно описано да су информације о предметном питању материјално погрешне. (видети параграф А191)

#### **Остале одговорности у вези са комуникацијом**

78. Практичар треба да размотри да ли је, у складу са условима ангажовања и другим околностима ангажовања, практичар постао упознат са питањем које треба саопштити одговорној страни, лицу које врши мерење или процену, страни која ангажује практичара, лицима овлашћеним за управљање и другима. (видети параграф А192)

#### **Документација**

79. Практичар треба благовремено да припреми документацију везану за ангажовање која обезбеђује евиденцију о основи извештаја о ангажовању и која је довољна и адекватна да омогући искусном практичару, који претходно није био повезан са ангажовањем, да разуме: (видети параграфе А193–А197)

(а) Природу, време и обим процедура које су обављене у циљу усклађености са релевантним ISAE и применљивим законским и регулаторним захтевима;

(б) Резултате обављених поступака и прибављених доказа; и

(ц) Значајна питања која се јављају током ангажовања, о њима донете закључке, значајна професионална просуђивања при доношењу тих закључака.

80. Ако практичар утврди информације које нису у складу са његовим коначним закључком у погледу значајног питања, практичар треба да документује начин на који је решио ову недоследност.

81. Практичар треба да састави документацију ангажовања у датотеку ангажовања и да благовремено заврши административни процес комплетирања коначног досијеа ангажовања, након датума извештаја о уверавању. (видети параграфе А198–А199)

82. Након комплетирања коначног досијеа ангажовања, практичар не треба да брише нити да одбацује документацију о ангажовању било које природе пре него што истекне период чувања. (видети параграф А200)

83. Ако практичар сматра да је неопходно да измени постојећу документацију о ангажовању или да дода нову документацију о ангажовању по завршетку комплетирања коначног досијеа ангажовања, практичар треба, без обзира на природу измена или додатака да документује:

(а) Конкретне разлоге за уношење измена или додатака; и

(б) Када и ко их је унео и ревидирао.

\* \* \*

#### **Примена и остала објашњења**

##### **Увод** (видети параграф 6)

А1. У консултантском ангажовању, практичар примењује техничке вештине, образовање, запажања, искуства и знање. Консултантска ангажовања подразумевају аналитички процес и обично укључују неку комбинацију активности које се односе на: постављање циљева, откривање чињеница, дефинисање проблема или прилика, процену алтернатива, развој прорука укључујући активности, саопштавање резултата и понекад имплементацију и накнадно праћење. Извештаји (ако се објављују) обично се пишу у наративном стилу (или „дугачкој форми“). Генерално, обављени рад је само за потребе и користи клијента. Природа и делокруг рада одређују се на бази споразума између практичара и клијента. Свака услуга која испуњава дефиницију ангажовања на основу којег се пружа уверавање није консултантско ангажовање, већ ангажовање на основу којег се пружа уверавање.

##### **Циљеви**

Ангажовања са у којима се информације о предметном питању састоје из низа аспеката (видети параграфе 10, 65, 69(1))

А2. Када су информације о предметном питању састављене из низа аспеката, за сваки аспект се може обезбедити засебан закључак. Сви такви засебни закључци не треба да се односе на исти ниво уверавања. Уместо тога, сваки закључак се изражава у форми која одговара ангажовању на

основу којег се пружа уверавање у разумној мери или ангажовању на основу којег се пружа уверавање ограниченог степена. Референце у овом ISAE на извештај о уверавању обухватају сваки закључак када су обезбеђени засебни закључци.

### **Дефиниције**

*Природа, време и обим поступака у ангажовањима на основу којих се пружа уверавање у разумној мери и уверавање ограниченог степена (видети параграф 12(a)(i))*

A3. Будући да је ниво уверавања који се стиче у ангажовању на основу којег се пружа уверавање ограниченог степена нижи од оног код ангажовања на основу којег се пружа уверавање у разумној мери, поступци које обавља практичар у ангажовању на уверавању ограниченог степена разликују се по природи и времену од, и мањег су обима него за, ангажовање на основу којег се пружа уверавање у разумној мери. Основне разлике између поступака за ангажовање на уверавању у разумној мери и ангажовање на уверавању ограниченог степена обухватају:

(а) Нагласак на природи различитих проступака као извор доказа ће се вероватно разликовати, у зависности од околности ангажовања. На пример, практичар може према просуђивању сматрати да је адекватно у околностима одређеног ангажовања на основу којег се пружа уверавање ограниченог степена ставити релативно већи акценат на испитивање особља у ентитету и аналитичких процедура, а релативно мањи акценат, ако га има, на тестирање контрола и пробављање доказа од екстерних извора него што то може бити случај код ангажовања на основу којег се пружа уверавање у разумној мери.

(б) У ангажовању на основу којег се пружа уверавање ограниченог степена, практичар може:

- Одабрати мање ставки за испитивање; или
- Обавити мање поступака (на пример, обављање само аналитичких поступака у околностима када би се, у ангажовању на основу којег се пружа разумно уверавање, обављали и аналитички и други поступци).

(ц) У ангажовању на основу којег се пружа уверавање у разумној мери, аналитички поступци који су спроведени као одговор на ризик по основу ангажовања обухватају развијање очекивања која су довољно прецизна да идентификују материјално погрешне исказе. У ангажовању на основу којег се пружа уверавање ограниченог степена, могу се осмислити аналитички поступци који подржавају очекивања у погледу праваца трендова, односа и коефицијената, уместо идентификовања погрешних исказа са степеном прецизности који се очекује у ангажовању на основу којег се пружа разумно уверавање.

(д) Такође, када се идентификују значајне флукуације, односи или разлике, могу се прибавити одговарајући докази у ангажовању на основу којег се пружа уверавање ограниченог степена путем вршења упита и разматрања одговора који су добијени у светлу познатих околности ангажовања.

(е) Поред тога, приликом предузимања аналитичких поступака у ангажовању на основу којег се пружа уверавање ограниченог степена, практичар може, на пример, користити податке који су далеко више збирни, као што су квартални подаци, уместо месечних података, или може користити податке који нису били предмет засебних поступака ради тестирања њихове поузданости у истој мери у којој би то био случај за ангажовање на основу којег се пружа уверавање у разумној мери.

*Ниво уверавања који је значајан (видети параграфе 12(a)(i)(б), 47L)*

A4. Ниво уверавања који практичар намерава да стекне обично није подложен квантификацији, а да ли је значајан, питање је професионалног просуђивања које треба да утврди практичар у околностима ангажовања. У ангажовању на основу којег се пружа уверавање ограниченог степена, практичар обавља поступке који су ограниченог степена у поређењу са поступцима неопходним у ангажовању на основу којег се пружа разумно уверавање, али су, упркос томе, планирани у циљу стицања нивоа уверавања који је значајан. Да би био значајан, ниво уверавања који је стекао практичар може да повећа поуздност циљних корисника у информације о предметном питању до степена који је очигледно већи од безначајног (видети такође параграфе A16-A18).

A5. У распону свих ангажовања на основу којих се пружа уверавање ограниченог степена, питање шта је значајно уверавање може варирати од уверавања које тек нешто изнад нивоа које може да повећа поузданост циљних корисника у информације о предметном питању до степена који је очигледно већи од безначајног, до уверавања које је тек нешто испод уверавања у разумној мери. Оно што је значајно у одређеном ангажовању представља просуђивање у оквиру распона које зависи од околности ангажовања, укључујући потребе у погледу информација циљних корисника као групе, критеријуме и основно предметно питање ангажовања.

A6. Будући да ниво уверавања који је практичар стекао у ангажовању на основу којег се пружа уверавање ограниченог степена варира, извештај практичара садржи информативни кратки

приказ обављених поступака, који препознаје да је уважавање природе, времена и обима обављених поступака од кључног значаја за разумевање закључка практичара (видети параграфе 69(к) и A173–A177).

A7. Неки од фактора који могу бити релевантни за утврђивање шта чини значајно уверавање у одређеном ангажовању, обухватају, на пример:

- Карактеристике основног предметног питања и критеријума и да ли постоје релевантни ISAE за специфично предметно питање.

- Инструкције или друге индикације од стране која ангажује практичара о природи уверавања које од практичара страна која га ангажује тражи да стекне. На пример, услови ангажовања могу да назначују одређене процедуре које страна која ангажује практичара сматра неопходним или одређене аспекте информација о предметном питању на које страна која ангажује жели да практичар усмери процедуре. Међутим, практичар може сматрати да су неопходне друге процедуре за стицање довољно адекватних доказа за значајно уверавање.

- Општеприхваћена пракса, уколико постоји, у погледу ангажовања на основу којих се пружа уверавање за одређене информације о предметном питању, или сличне или повезане информације о предметном питању.

- Потребе у погледу информација циљних корисника као групе. Уопштено, што су веће последице по циљне кориснике од добијања неадекватног закључка када су информације материјално погрешне, већи је степен уверавања који би био неопходан како би за њих био значајан. На пример, у неким случајевима, последице по циљне кориснике од добијања неодговарајућег закључка могу бити толико велике да је неопходно ангажовање на основу којег се пружа уверавање у разумној мери да би практичар стекао уверавање које је значајно у датим околностима.

- Очекивање циљних корисника да ће практичар формирати закључак о уверавању ограниченог степена о информацијама о предметном питању у кратком временском интервалу и по ниској цени.

*Примери ангажовања на потврђивању (видети параграфе 12(а)(ii)(а))*

A8. Примери ангажовања која могу да се спровode по овом ISAE обухватају:

(а) Одрживост – Ангажовање о одрживости обухвата стицање уверавања на основу извештаја који саставља руководство или стручњак којег је ангажовало руководство (лице које врши мерење или процену) о одрживости ентитета.

(б) Усклађеност са законом или регулативом – Ангажовање о усклађености са законом или регулативом обухвата стицање уверавања о изјави друге стране (лица које врши мерење или процену) о усклађености са релевантним законом или регулативом.

(ц) Вредност за уложени новац – Ангажовање о вредности за уложени новац обухвата стицање уверавања о одмеравању или процењивању вредности за уложени новац које спроводи друга страна (лице које врши мерење или процену).

*Вештине и технике уверавања (видети параграф 12(б))*

A9. Вештине и технике уверавања обухватају:

- Примену професионалног скептицизма и професионалног просуђивања;
- Планирање и спровођење ангажовања на основу којег се пружа уверавање, укључујући прибављање и процењивање доказа;
- Разумевање информационих система и улоге и ограничења интерне контроле;
- Повезивање разматрања материјалног значаја и ризика у погледу ангажовања са природом, временом и обимом процедура;
- Примену поступака на ангажовање, по потреби (што може обухватати упите, инспекцију, поновне прорачуне, поновно спровођење, посматрање, потврђивање и аналитичке поступке); и
- Систематичне праксе документовања и вештине писања извештаја о уверавању.

*Критеријуми (видети параграф 12(ц), Прилог)*

A10. Неопходни су одговарајући критеријуми за разумно доследно мерење и процену основног предметног питања у оквиру контекста професионалног просуђивања. Без референтног оквира који обезбеђује одговарајуће критеријуме, сваки закључак је отворен за индивидуално тумачење и неспоразум. Адекватност критеријума зависи од контекста, односно, одређује се је у контексту околности ангажовања. Чак и за исто основно предметно питање могу постојати

различити критеријуми, који дају другачије мерење или процену. На пример, лице које врши мерење или процену може одабрати, као један од критеријума за основно предметно питање задовољства клијената, број жалби клијената које су решене на доказано задовољство клијента; друго лице које врши мерење или процену може одабрати низ поновљених куповина у периоду од три месеца након прве куповине. На адекватност критеријума не утиче ниво уверавања, то јест, ако критеријуми нису адекватни за ангажовање на пружању уверавања у разумној мери, неће бити адекватни ни за ангажовање на пружању уверавања ограниченог степена, и обрнуто. Адекватни критеријуми обухватају, када је релевантно, критеријуме за презентацију и обелодањивање.

*Ризик анагажовања* (видети параграф 12(ф))

A11. Ризик ангажовања се не односи на, нити обухвата, пословне ризике практичара, као што су губици по основу судских процеса, негативног публицитета или других догађаја који настају у вези са одређеним информацијама о предметном питању.

A12. Уопштено, ризик ангажовања може да се представи путем следећих компонената, мада не морају све ове компоненте бити присутне или значајне за ангажовања на основу којих се пружа уверавање.

(а) Ризици на које практичар не утиче директно, који се, са друге стране састоје из:

(i) Подложности информација о предметном питању материјално погрешним исказима пре разматрања повезаних контрола (инхерентни ризик); и

(ii) Ризика да материјално значајно погрешни искази који се јављају у информацијама о предметном питању, интерна контрола одговарајуће стране (страна) неће благовремено спречити, или открити и исправити (ризик контроле); и

(б) Ризик на који практичар може директно утицати, а то је ризик да поступцима које спроводи практичар неће бити откривен материјално значајан погрешан исказ (ризик по основу откривања).

A13. На степен у којем је свака од ових компоненти релевантна за ангажовање утичу околности ангажовања, конкретно:

- Природа основног предметног питања и информација о предметном питању. На пример, концепт ризика по основу контроле може бити кориснији када се основно предметно питање односи на припрему информација о перформансама ентитета него када се односи на ефективност контроле или на постојање неког физичког стања.

- Да ли се спроводи ангажовање на основу којег се пружа уверавање у разумној мери или уверавање ограниченог степена. На пример, у ангажовањима на основу којих се пружа уверавање ограниченог степена, практичар често може одлучити да прибави доказе на друге начине осим тестирања контрола, у којем случају разматрање ризика по основу контрола може бити мање релевантно од ангажовања на основу којег се пружа уверавање у разумној мери о истим информацијама о предметном питању.

Разматрање ризика је питање професионалног просуђивања, а не питање које се може прецизно одмерити.

A14. Свођење ризика по основу ангажовања на нулу је врло ретко изводљиво, или исплативо и стога је, „разумно уверавање“ уверавање које је мање од апсолутног, као резултат фактора као што су следећи:

- Примена селективног тестирања.
- Инхерентна ограничења интерне контроле.
- Чињеница да је већина доказа који су на располагању практичару убедљиве, али не и коначне природе.
- Примена професионалног просуђивања у сакупљању и процени доказа и формирању закључака заснованих на тим доказима.
- У неким случајевима, карактеристике основног предметног питања приликом процене или мерења према критеријумима.

*Страна која ангажује практичара* (видети параграф 12(г), Прилог)

A15. Страна која ангажује практичара може бити, под различитим околностима, руководство или лица овлашћена за управљање или одговорна страна, законодавство, циљни корисници, лице које врши мерење или процену или различита трећа страна (стране).

*Циљни корисници* (видети параграф 12(м), Прилог)

A16. У неким случајевима, могу постојати циљни корисници осим оних на које је извештај о уверавању адресиран. Практичар можда није у могућности да идентификује све оне који ће прочитати извештај о уверавању, нарочито када велики број људи има приступ извештају. У таквим случајевима, нарочито када могући корисници могу имати широк распон интереса у погледу основног предметног питања, циљни корисници могу бити ограничени на главне стејкхолдере са значајним заједничким интересима. Циљни корисници могу се идентификовати на различите начине, на пример, путем споразума између практичара и одговорне стране или стране која га ангажује, или законом или регулативом.

A17. Циљни корисници или њихови представници могу директно да учествују са практичарем и одговорном страном (и са страном која ангажује практичара ако се разликује) у одређивању услова ангажовања. Без обзира на учествовање других, међутим, и за разлику од ангажовања у којем су процедуре договорене (које укључује извештај о чињеничним налазима базиран на поступцима који су договорени са страном која ангажује практичара и одговарајућим трећим странама, уместо закључка):

(а) Практичар је одговоран за одређивање природе, времена и обима процедура; и

(б) Практичар можда мора да спроведе додатне поступке ако постане упознат са информацијама које се значајно разликују од оних на којима је засновано одређивање планираних поступака. (видети параграфе A115–A117).

A18. У неким случајевима, циљни корисници (на пример, банке и регулаторна тела) намећу захтев за уређењем или захтев да одговарајућа страна (стране) одреди да се ангажовање на основу којег се пружа уверавање буде спроведено за одређену сврху. Када се у ангажовањима користе критеријуми који су осмишљени за одређену сврху, параграф 69(ф) захтева изјаву која упозорава читаоце на ту чињеницу. Поред тога, практичар може сматрати прикладним да укаже да је извештај о уверавању намењен искључиво одређеним корисницима. У зависности од околности ангажовања, ово се може постићи ограничавањем дистрибуције или коришћења извештаја о уверавању. (видети параграфе A166–A167)

*Информације о предметном питању* (видети параграф 12(х), Прилог)

A19. У неким случајевима, информације о предметном питању могу бити извештај у којем се наводи евалуација одређеног аспекта процеса, или успешности или усклађености, у односу на критеријуме. На пример, „интерне контроле компаније ABC функционисале су ефективно у погледу критеријума XYZ током периода...” или управљачка структура компаније ABC у складу је са критеријумима XYZ током периода...”.

*Одговарајућа страна (стране)* (видети параграф 13, Прилог)

A20. Улоге које има одговарајућа страна, лице које брши одмеравање или процењивање, и страна која ангажује практичара могу се разликовати (видети параграф A37). Такође, руководствене и управљачке структуре разликују се од једног до другог правног система и од ентитета до ентитета, одражавајући утицаје као што су различите културолошке и законске средине, и величина и карактеристике власништва. Овакве разлике значе да није могуће да ISAE назначавачу за сва ангажовања лице(а) са којим ће практичар да врши упите, захтева изјаве или на други начин комуницира у свим околностима. У неким случајевима, на пример, када је одговарајућа страна (стране) само део целог правног лица, идентификовање одговарајућег руководећег особља или лица овлашћених за управљање са којима ће се комуницирати захтева примену професионалног просуђивања у циљу утврђивања које лице(а) има одговарајуће одговорности за, и познавање питања о којима је реч.

**Спровођење ангажовања на основу којег се пружа уверавање у складу са ISAE**

*Усклађеност са стандардима који су релевантни за ангажовање* (видети параграфе 1, 5, 15)

A21. Овај ISAE обухвата захтеве који се примењују на ангажовања на основу којих се пружа уверавање (која не спадају у ревизије и прегледе финансијских информација), укључујући ангажовања у складу са специфичним ISAE који је релевантан за предметно питање. У појединим случајевима, специфични ISAE који је релевантан за предметно питање такође је релевантан за ангажовање. Специфични ISAE који је релевантан за предметно питање релевантан је за ангажовање када је дати ISAE ступио на снагу, када је предметно питање тог ISAE релевантно за ангажовање, а околности које су описане у ISAE постоје.

A22. ISA и ISRE су писани за ревизије и прегледе историјских финансијских информација, и не примењују се на ангажовања на основу којих се пружа уверавање. Међутим, они могу обезбедити уопштено упутство у погледу процеса ангажовања за практичаре који предузимају ангажовања на основу којих се пружа уверавање у складу са овим ISAE.

*Текст стандарда ISAE* (видети параграфе 12, 16)

A23. ISAE садржи циљеве за практичара који прати ISAE и захтеве који су осмишљени да омогуће практичару да испуни те циљеве. Поред тога, садрже повезана упутства у форми примене

или других објашњења, уводни материјал који обезбеђује контекст који је релевантан за адекватно разумевање ISAE и дефиниције.

A24. Циљеви у ISAE обезбеђују контекст у којем се постављају захтеви ISAE и имају за циљ да помогну у:

- (а) Разумевању шта треба да се постигне; и
- (б) Одлучивању да ли су неопходни додатни напори за остваривање циљева.

Очекује се да ће адекватна примена захтева одређеног ISAE од стране практичара обезбедити довољну основу за остваривање циљева од стране практичара. Међутим, будући да има пуно различитих околности ангажовања на основу којих се пружа уверавање, и да све такве околности не могу да се предвиде у овом ISAE, практичар је одговоран за одређивање поступака који су неопходни за испуњавање захтева релевантног ISAE и за постизање циљева који су у њему наведени. У околностима ангажовања, могу постојати одређена питања која захтевају да практичар спроведе поступке поред оних које захтевају релевантни ISAE како би се испунили циљеви који су назначени у тим ISAE.

A25. Захтеви ISAE су изражени помоћу речи „треба“.

A26. Тамо где је потребно, примена и друга објашњења обезбеђују додатна појашњења захтева и упутстава за њихово спровођење. Конкретно, они могу:

- (а) Прецизније објаснити шта значи одређени захтев или шта има за циљ да обухвати.
- (б) Обухватати примере који могу да буду адекватни у датим околностима.

Иако овакво упутство сама по себи не намеће захтев, релевантно је за адекватну примену захтева. Примена и друга објашњења такође могу да обезбеде основне информације о питањима која су описана у ISAE. Тамо где је прикладно, додатна разматрања специфична за организације за ревизију јавног сектора или мање фирме, укључена су у материјал примене и објашњења. Ова додатна разматрања помажу у примени захтева у ISAE. Међутим, она не ограничавају нити умањују одговорност практичара у погледу примене и усклађености са захтевима у одређеном ISAE.

A27. У ISAE су дате дефиниције које помажу у доследној примени и тумачењу ISAE, и немају за циљ да пониште дефиниције које могу бити установљене за неке друге сврхе, било путем закона, регулативе или на други начин.

A28. Прилози чине део примене и објашњења. Сврха и циљна употреба прилога објашњени су у тексту повезаног ISAE или у оквиру наслова и увода самог прилога.

Усклађеност са релевантним захтевима (видети параграф 17)

A29. Иако су у неке процедуре неопходне само за ангажовања на основу којих се пружа уверавање у разумној мери, оне ипак могу бити адекватне у неким ангажовањима на основу којих се пружа уверавање ограниченог степена.

**Етички захтеви** (видети параграфе 3(а), 20, 22(а))

A30. У Делу А IESBA Кодекса установљене су следећи основни принципи које је практичар у обавези да поштује:

- (а) Интегритет;
- (б) Објективност;
- (ц) Професионална оспособљеност и дужна пажња;
- (д) Поверљивост; и
- (е) Професионално понашање.

A31. Део А IESBA Кодекса такође обезбеђује концептуални оквир који професионалне рачуновође треба да примењују ради:

(а) Идентификовања претњи по основу усклађености са основним принципима. Претње се могу сврстати у једни или више следећих категорија:

- (i) Претња по основу личног интереса;
- (ii) Претња по основу самоконтроле;
- (iii) Претња по основу заступништва;



- (iv) Претња по основу присности; и
- (v) Претња по основу застрашивања.
- (б) Процењивања значаја идентификованих претњи; и

(ц) Примене заштитних мера, по потреби, у циљу уклањања претњи или њиховог свођења на прихватљиви ниво. Заштитне мере су неопходне када професионални рачуновођа утврди да претње нису на нивоу на којем би одмеравањем свих специфичних чињеница и околности доступних професионалном рачуновођи у том тренутку, разумна и добро информисана трећа страна сматрала да усаглашеност са основним принципима није угрожена.

A32. У Делу Б IESBA Кодекса описано је како се концептуални оквир у Делу А примењује у одређеним ситуацијама на професионалне рађуновође у јавној пракси, укључујући:

- Професионално наименовање;
- Сукобе интереса;
- Додатна мишљења;
- Накнаде и друге врсте награђивања;
- Рекламирање професионалних услуга;
- Поклоне и гостпопримство;
- Располагање средствима клијента;
- Објективност; и
- Независност.

A33. IESBA Кодекс дефинише независност као независност ума и независност деловања. Независношћу се обезбеђује способност формирања закључка о уверавању без утицаја који би могли да угрозе тај закључак. Независност повећава способност поступања са интегритетом, објективност и одржавање става професионалног скептицизма. Питања која су описана у IESBA Кодексу у погледу независности обухватају:

- Финансијске интересе;
- Зајмове и гаранције;
- Пословне односе;
- Породичне и личне односе;
- Запошљавање код клијента о којем се пружа уверавање;
- Ангажовање у својству директора или члана органа код клијента о којем се пружа уверавање;
- Дугогодишња сарадња вишег особља са клијентом о којем се пружа уверавање;
- Накнаде – релативни износ, ненаплаћене о року доспећа и условљене накнаде);
- Поклоне и гостпопримство;
- Постојеће судске спорове или претње судским спором.

A34. Професионални захтеви или захтеви које намећу закон или регулатива, су барем једнако строги као Делови А и Б IESBA Кодекса који се односе на ангажовања на основу којих се пружа уверавање када описују сва питања наведена у параграфима А30-А33 и намећу обавезе за постизање циљева захтева постављених у Деловима А и Б IESBA Кодекса који се односе на ангажовања на основу којих се пружа уверавање.

#### **Прихватање и наставак ангажовања**

*Предуслови за ангажовање (видери параграф 24)*

A35. У окружењу јавног сектора, може се претпоставити да су присутни неки предуслови за ангажовање на основу којег се пружа уверавање, на пример:

(а) Улоге и одговорности организација за ревизију јавног сектора и државних ентитета који су обухваћени делокругом ангажовања на основу којих се пружа уверавање се сматрају адекватним будући да су генерално наведени у закону;

(б) Право приступа организација за ревизију јавног сектора информацијама које су неопходне за спровођење ангажовања често је истакнуто у закону;

(ц) Законом се генерално захтева да закључак практичара, у форми која је прикладна за ангажовање на основу којег се пружа уверавање у разумној мери или за ангажовање на основу којег се пружа уверавање ограниченог степена, буде садржан у писаном извештају; и

(д) Рационална сврха је генерално присутна будући да је ангажовање наведено у закону.

A36. Уколико одговарајући критеријуми нису доступни за сва основна конкретна питања, али практичар може да идентификује један или више аспеката основног предметног питања за који су ти критеријуми одговарајући, онда ангажовање на основу којег се пружа уверавање може да се спроведе у погледу тог аспекта основног предметног питања самог по себи. У таквим случајевима, може бити неопходно да се у извештају о уверавању појасни да се извештај не односи на првобитно основно предметно питање у целисти.

Улоге и одговорности (видети параграфе 12(м), 12(н), 12(р), 12(в), 13, 24(а), Прилог)

A37. Сва ангажовања на основу којих се пружа уверавање имају најмање три стране: одговорну страну, практичара и циљне кориснике. У великом броју ангажовања базираним на тврдњама, одговорна страна може такође да буде лице које врши мерење или процену и страна која је ангажовала практичара. За разматрање начина на који се свака од ових улога односи на ангажовања на основу којих се пружа уверавање, погледати Прилог.

A38. Докази да постоји одговарајући однос у погледу одговорности за основно предметно питање могу се прибавити путем потврда које обезбеђује одговорна страна. Овакве потврде такође обезбеђују основу за узајамно разумевање одговорности одговорне стране и практичара. Писана потврда је најприкладнија форма документовања разумевања одговорне стране. У одсуству писане потврде одговорности, и даље може бити прикладно да практичар прихвати ангажовање ако, на пример, други извори као што је закон или уговор, указују на одговорност. У другим случајевима, може бити прикладно одбити ангажовање у зависности од околности, или обелоданити околности у извештају на основу којег се пружа уверавање.

A39. Лице које врши мерење или процену је одговорно за постојање разумне основе за информације о предметном питању. Из чега се састоји разумна основа, зависиће од природе основног предметног питања и других околности ангажовања. У неким случајевима, може бити неопходан формални процес са опсежним интерним контролама у циљу обезбеђивања лицу које врши одмеравање, разумне основе да су информације о предметном питању ослобођене материјално значајних погрешних исказа. Чињеница да ће практичар саставити извештај о информацијама о предметном питању није замена за сопствене процесе лица које врши мерење или процену како би имао разумну основу за информације о предметном питању.

Адекватност основног предметног питања (видети параграф 24(б)(i))

A40. Адекватно основно предметно питање поседује могућност идентификовања и способност доследног мерења или процене према применљивим критеријумима на такав начин да резултирајуће информације о предметном питању могу да буду подвргнуте поступцима за прибављање довољно доказа којима се подржава закључак о уверавању у разумној мери и закључак о уверавању ограниченог степена, по потреби.

A41. На адекватност основног предметног питања не утиче ниво уверавања, то јест, ако основно предметно питање није адекватно за ангажовање на основу којег се пружа уверавање у разумној мери, онда није адекватно ни за ангажовање на основу којег се пружа уверавање ограниченог степена, и обрнуто.

A42. Различита основна предметна питања имају различите карактеристике, укључујући степен у којем су информације о њима квалитативне насупрот квантитативним, објективне насупрот субјективних, историјске насупрот проспективних и односе се на временски тренутак или обухватају одређени период. Овакве карактеристике утичу на:

(а) Прецизност којом основно предметно питање може да се мери или процени према критеријумима; и

(б) Убедљивост доступних доказа.

A43. Идентификовање оваквих карактеристика и разматрање њихових ефеката помаже практичару приликом процене адекватности основног предметног питања, као и приликом одређивања садржаја извештаја о уверавању (видети параграф A163).

A44. У појединим случајевима, ангажовање на основу којег се пружа уверавање може се односити само на један део ширег основног предметног питања. На пример, практичар може бити

ангажован да састави извештај о ентитетовом доприносу одрживом развоју, као што је број програма које спроводи ентитет а који имају позитиван ефекат по животну средину. При утврђивању да ли ангажовање испољава карактеристике поседовања адекватног основног предметног питања у оваквим случајевима, може бити прикладно да практичар размотри да ли постоји вероватноћа да ће информације о аспекту о којем се тражи од практичара да састави извештај, испунити потребе у погледу информација циљних корисника као групе и такође начин на који ће информације о предметном питању бити презентоване и дистрибуиране, на пример, да ли постоји више значајних програма са мање повољним ефектом о којима ентитет није саставио извештај.

Адекватност и доступност критеријума

Одрживост критеријума (видети параграф 24(б)(ii))

A45. Адекватни критеријуми испољавају следеће карактеристике:

(а) Релевантност: Релевантни критеријуми имају за резултат информације о предметном питању које помажу у доношењу одлука од стране циљних корисника.

(б) Потпуност: Критеријуми су потпуни када информације о предметном питању састављене у складу са њима не изостављају релевантне факторе за које би оправдано могло да се очекује да ће утицати на одлуке које циљни корисници доносе на бази тих информација о предметном питању. Потпуни критеријуми обухватају, тамо где је релевантно, референтне вредности за презентовање и обелодањивање.

(ц) Поузданост: Поуздани критеријуми омогућавају у разумној мери доследно мерење или процену основног предметног питања, што укључује, када је релевантно, презентовање и обелодањивање, када се примењује на сличне околности од стране различитих практичара.

(д) Неутралност: Неутрални критеријуми имају за резултат информације о предметном питању које су ослобођене пристрасности као што је прикладно у околностима ангажовања.

(е) Разумљивост: Разумљиви критеријуми имају за резултат информације о предметном питању које циљни корисници могу да разумеју.

A46. Нејасни описи очекивања или просуђивања која произилазе из индивидуалних искустава не представљају адекватне критеријуме.

A47. Адекватност критеријума за одређено ангажовање зависи од тога да ли одражавају горепоменуте карактеристике. Релативни значај сваке карактеристике за одређено ангажовање је питање професионалног просуђивања. Такође, критеријуми могу бити адекватни за одређени сет околности ангажовања, али могу бити неадекватни за другачији сет околности ангажовања. На пример, извештавање држави или регулаторним телима може захтевати примену одређеног сета критеријума, али ови критеријуми могу бити неадекватни за ширу групу корисника.

A48. Критеријуми се могу одабрати или развити на различите начине, на пример, могу бити:

- Интегрисани у закону или регулативи.
- Објављени од стране признатих стручних тела који примењују транспарентни процес рада.
- Развијени заједнички од стране групе која не примењује транспарентни процес рада.
- Објављивани у научним часописима или књигама.
- Развијени за сврхе продаје на власничкој основи.
- Посебно осмишљени за сврхе састављања информација о предметном питању у одређеним околностима ангажовања.

Начин на који се критеријуми развијају може утицати на рад који спроводи практичар у циљу оцењивања њихове одрживости.

A49. У појединим случајевима, закон или регулатива прописују критеријуме који треба да се користе за ангажовање. У одсуству показатеља који говоре супротно, овакви критеријуми се претпостављају адекватним, као критеријуми које објављују овлашћена или призната тела која примењују транспарентни процес рада уколико су релевантни за потребе у погледу информација циљних корисника. Овакви критеријуми познати су као установљени критеријуми. Чак и када постоје установљени критеријуми за основно предметно питање, посебни корисници могу да се договоре око других критеријума за њихове посебне сврхе. На пример, могу да се користе различити оквири за установљавање критеријума за процену ефективности интерне контроле. Посебни корисници могу, међутим, развити детаљнији сет критеријума који испуњава њихове

посебне потребе у погледу информација које се односе, на пример, на надзор бонитета. У оваквим случајевима, извештај о уверавању:

(а) Упозорава читаоце да су информације о предметном питању састављене у складу са критеријумима специјалне намене и да, као резултат тога, информације о предметном питању могу бити неадекватне за неку другу сврху (видети параграф 69(ф)); и

(б) Може садржати напомену, да када је то релевантно за услове ангажовања, критеријуми нису интегрисани у закону или регулативи, нити објављени од стране овлашћених или признатих стручних тела који примењују транспарентни процес рада.

A50. Ако су критеријуми посебно осмишљени за сврхе састављања информација о предметном питању у одређеним околностима ангажовања, они нису адекватни ако имају за резултат информације о предметном питању или извештај о уверавању који доводи у заблуду циљне кориснике. Пожељно је да циљни корисници или страна која ангажује практичара потврде да су посебно осмишљени критеријуми адекватни за сврхе циљних корисника. Одсуство овакве потврде може утицати на питање шта треба учинити у циљу процене одрживости критеријума и информација о критеријумима у извештају о уверавању.

*Доступност критеријума (видети параграф 24(б)(iii))*

A51. Критеријуми треба да буду доступни циљним корисницима како би им омогућили да разумеју начин на који је основно предметно питање измерено или процењено. Критеријуми се стављају на располагање циљним корисницима на један или више следећих начина:

(а) Јавно.

(б) Јасним укључивањем у презентацију информација о предметном питању.

(ц) Јасним укључивањем у извештај о уверавању (видети параграф A164).

(д) Општим прихватањем, на пример, критеријум за одмеравање времена у сатима и минутима.

A52. Критеријуми такође могу бити доступни само циљним корисницима, на пример услови уговора, или критеријуми које издаје удружење привредне гране који су доступни само корисницима у тој привредној грани будући да су релевантни само за посебну намену. Када је то случај, параграф 69(ф) захтева изјаву која скреће пажњу читаоцима на ту чињеницу. Поред тога, практичар може сматрати да је прикладно да укаже да је извештај о уверавању намењен искључиво за назначене кориснике (видети параграф A166–A167).

*Приступ доказима (видети параграф 24(б)(iv))*

Количина и квалитет доступних доказа

A53. На количину и квалитет доступних доказа утичу:

(а) Карактеристике основног предметног питања или информација о конкретном предметном питању. На пример, мање објективни докази могу се очекивати када су информације о предметном питању усмерене ка будућности, а не историјске; и

(б) Друге околности, као што је случај када докази за које би разумно могло да се очекује да постоје нису доступни, због, на пример, времена наименовања практичара, политике о чувању документације ентитета, неадекватних информационих система или ограничења које намеће одговорна страна.

Обично, докази ће бити убедљиве али не коначне природе.

*Приступ евиденцијама (видети параграф 56)*

A54. Тражење сагласности одговарајуће стране(а) да прихвата и разуме своју одговорност за обезбеђивање практичару следећег, може помоћи практичару при одлучивању да ли ангажовање испољава карактеристику приступа доказима:

(а) Приступа свим информацијама за које је одговарајућа страна(е) упозната да су релевантне за припрему информација о предметном питању, као што су евиденције, документација и друга питања;

(б) Додатних информација које практичар може захтевати од одговарајуће стране(а) за потребе ангажовања; и

(ц) Неограниченог приступа лицима повезаним са одговарајућом страном (странама) од којих практичар утврђује да је неопходно прибавити доказе.

A55. Природа односа између одговорне стране, лица које врши мерење или процену, и стране која ангажује практичара може утицати на практичареву могућност приступа евиденцијама, документацији и другим информацијама које практичару могу бити неопходне као доказ за завршавање ангажовања. Природа оваквих односа може стога бити релевантно разматрање при одређивању да ли прихватити ангажовање. Примери неких околности у којима природа ових односа може бити проблематична укључени су у параграф A139.

Рационална сврха (видети параграф 24(б)(vi))

A56. При утврђивању да ли ангажовање има рационалну сврху, релевантна разматрања могу обухватати следеће:

- Циљне кориснике информација о конкретном питању и извештаја о уверавању (нарочито, када су критеријуми осмишљени за одређену сврху). Додатно разматрање је вероватноћа да ће информације о предметном питању и извештај о уверавању бити коришћени или дистрибуирани шире од циљних корисника.

- Да ли се очекује да ће аспекти информација о предметном питању бити искључени из ангажовања на основу којег се пружа уверавање, као и разлог њиховог искључивања.

- Карактеристике односа између одговорне стране, лица које врши мерење или процену и стране која ангажује практичара, на пример, када лице које врши мерење или процену није одговорна страна, да ли је одговорна страна сагласна у погледу коришћења информација о предметном питању и да ли ће имати прилику да изврши преглед информација о предметном питању пре него што се оне ставе на располагање циљним корисницима или у погледу дистрибуције коментара са информацијама о предметном питању.

- Ко је одабрао критеријуме који ће се примењивати на мерење или процену основног предметног питања, и колики је степен просуђивања и обим пристрасности приликом њихове примене. Већа је вероватноћа да ће ангажовање имати рационалну сврху ако су циљни корисници оабрали или учествовали у одабиру критеријума.

- Значајна ограничења обима рада практичара.

- Да ли практичар сматра да страна која га ангажује намерава да повеже име практичара са основним предметним питањем или информацијама о предметном питању на адекватан начин.

*Уговарање услова ангажовања* (видети параграф 27)

A57. У интересу је стране која ангажује практичара и практичара да практичар у писаној форми комуницира о уговореним условима ангажовања пре започињања ангажовања како би се избегли неспоразуми. Форма и садржина писаног споразума или уговора ће се разликовати према околностима ангажовања. На пример, ако закон или регулатива прописују довољно детаљно услове ангажовања, практичар не треба да их евидентира у писаном споразуму, осим чињенице да се овакав закон или регулатива примењују и да одговарајућа страна(е) прихвата и разуме своје одговорности под оваквим законом или регулативом.

A58. Закон или регулатива, нарочито у јавном сектору, могу обавезати наименовање практичара и навести специфична овлашћења, као што су овлашћење приступа евиденцијама и другим информацијама одговарајуће стране(а) и одговорности, као што су захтевање од практичара да подноси извештај директно министру, законодавном телу или јавности уколико одговарајућа страна(е) покуша да ограничи делокруг ангажовања.

*Прихватање промене у условима ангажовања* (видети параграф 29)

A59. Промена у околностима које утичу на захтеве циљних корисника, или неспоразум у погледу природе ангажовања, могу оправдати захтев за променом у ангажовању, на пример, из ангажовања на основу којег се пружа уверавање у ангажовање на основу којег се не пружа уверавање, или из ангажовања на основу којег се пружа уверавање у разумној мери у ангажовање на основу којег се пружа уверавање ограниченог степена. Немогућност прибављања довољно доказа није прихватљив разлог за промену из ангажовања на основу којег се пружа уверавање у разумној мери у ангажовање на основу којег се пружа уверавање ограниченог степена.

### **Контрола квалитета**

*Професионалне рачуновође у јавној пракси* (видети параграфе 20, 31(а)-(б))

A60. Овај ISAE је писан у контексту низа мера које се предузимају за обезбеђивање да ангажовања спроводе професионалне рачуновође у јавној пракси, као што су они из организација чланица IFAC-а, у складу са програмом усклађености организација чланица IFAC-а и изјавама о обавезама чланства. Овакве мере обухватају:

- Захтеве у погледу оспособљености, као што су референце образовања и искуства за пријем у чланство и континуирани професионални развој, као и дугорочни захтеви у погледу едукације.

- Политике и процедуре контроле квалитета које су имплементирани у фирми. Стандард ISQC 1 се примењује на све фирме професионалних рачуновођа у погледу уверавања и ангажовања која се односе на сродне услуге.

- Свеобухватни етички кодекс, укључујући захтеве у погледу независности, засноване на основним принципима интегритета, објективности, професионалне оспособљености и дужне пажње, поверљивости и професионалног понашања.

*Контрола квалитета на нивоу фирме (видети параграфе 3(б), 31(а))*

A61. Стандард ISQC 1 се бави одговорностима фирме у погледу успостављања и одржавања њеног система контроле квалитета за ангажовања на основу којих се пружа уверавање. У њему се наводе одговорности фирме за установљивање политика и процедура које су осмишљене да обезбеде фирми уверавање у разумној мери да су фирма и њено особље у складу са релевантним етичким захтевима, укључујући оне који се односе на независност. Усклађеност са ISQC 1 захтева, између осталог, да фирма успостави и одржава систем контроле квалитета који обухвата политике и процедуре које се баве сваки од следећих елемената, и да документује своје политике и процедуре и да их саопштава особљу фирме:

- (а) Одговорности руководства за квалитет унутар фирме;
- (б) Релевантни етички захтеви;
- (ц) Прихватање и наставак сарадње са клијентом и специфична ангажовања;
- (д) Кадрови;
- (е) Спровођење ангажовања; и
- (б) Надзор.

A62. Други професионални захтеви или захтеви у закону или регулативи који се баве одговорностима фирме за успостављање и одржавање система контроле квалитета, су барем једнако строги као и ISQC 1 када се односе на сва питања која су наведена у претходном параграфу и намећу обавезе фирми да оствари циљеве захтева наведених у ISQC 1.

A63. Активности партнера у ангажовању, одговарајуће поруке другим члановима тима на ангажовању, у контексту преузимања одговорности од стране партнера у ангажовању за целокупан квалитет сваког ангажовања, наглашавају чињеницу да је квалитет од кључног значаја у спровођењу ангажовања на основу којег се пружа уверавање, и значај за квалитет ангажовања на основу којег се пружа уверавање следећег:

- (а) Обављања рада који је у складу са професионалним стандардима и регулаторним и законским захтевима.

- (б) Усклађености са политикама и процедурама контроле квалитета фирме, како је применљиво.

- (ц) Објављивања извештаја о ангажовању који одговара околностима.

- (д) Могућности тима на ангажовању да изразе забринутост без страха од одмазде.

A64. Ефективни систем контроле квалитета обухвата процес надзора који је осмишљен да обезбеди фирми уверавање у разумној мери да су њене политике и процедуре које се односе на систем контроле квалитета релевантне, адекватне и да ефективно функционишу.

A65. Осим уколико информације које обезбеђује фирма или друге стране не сугеришу другачије, тим на ангажовању има право да се ослони на систем контроле квалитета фирме. На пример, тим на ангажовању може да се ослони на систем контроле квалитета фирме у погледу:

- (а) Оспособљености особља кроз процес запошљавања или формалну обуку.

- (б) Независности кроз сакупљање и саопштавање релевантних информација у погледу независности.

- (ц) Одржавања односа са клијентима преко система за прихватање и наставак ангажовања.

- (д) Поштовања регулаторних и законских захтева преко процеса надзора.

При разматрању недостатака који су идентификовани у систему контроле квалитета фирме који могу да утичу на ангажовање на основу којег се пружа уверавање, партнер у ангажовању може да разматра мере које је предузела фирма за исправљање тих недостатака.

A66. Недостатак у систему контроле квалитета фирме не указује нужно на то да ангажовање на основу којег се пружа уверавање није спроведено у складу са професионалним стандардима и применљивим законским и регулаторним захтевима, или да извештај практичара није адекватан.

*Вештине, знање и искуство у погледу основног предметног питања и његовог мерења или процене (видети параграф 31(ц))*

A67. Од практичара се може захтевати да спроводи ангажовања на основу којих се пружа уверавање у погледу широког спектра основних предметних питања или информација о предметном питању. Од појединих се могу захтевати специјализоване вештине и знање који су изван оних које обично поседује одређени појединац.

A68. IESBA Кодекс захтева да професионални рачуновођа у јавној пракси буде сагласан да пружа само оне услуге које је професионални рачуновођа у јавној пракси оспособљен. Практичар има искључиво одговорност за изражени закључак о уверавању и та одговорност није смањена коришћењем резултата рада стручњака којег је ангажовао практичар. Упркос томе, ако је практичар коришћењем резултата рада стручњака, пратећи овај ISAE, закључио да је рад стручњака адекватан за практичаре сврхе, практичар може прихватити налазе или закључке тог стручњака у области стручњака као адекватне доказе.

*Именовање тима*

Колективне компетенције и способности (видети параграф 32)

A69. ISQC 1 захтева да фирма успостави политике и процедуре за прихватање и наставак сарадње са клијентом и специфична ангажовања, које су осмишљене да обезбеде фирми разумно уверавање да ће прихватити или наставити само оне сарадње и ангажовања у којима је фирма компетентна за обављање ангажовања и поседује капацитете, укључујући време и ресурсе за то:

Стручњак којег ангажује практичар (видети параграфе 32(а), 32(б)(i))

A70. Одређени рад на уверавању може спровести мултидисциплинарни тим који укључује једног или више стручњака које ангажује практичар. На пример, стручњак којег ангажује практичар може бити неопходан како би помогао практичару у стицању разумевања о основном предметном питању и другим околностима ангажовања по једном или више питања поменутих у параграфу 46R (у случају ангажовања на основу којег се пружа уверавање у разумној мери) или 46L (у случају ангажовања на основу којег се пружа уверавање ограниченог степена).

A71. У случају када се користе резултати рада стручњака којег је ангажовао практичар, може бити прикладно спровести неке процедуре које се захтевају параграфом 52 у фази прихватања или наставак ангажовања.

Други практичари (видети параграф 32(б)(ii))

A72. Информације о предметном питању могу обухватати информације о којима је други практичар можда изразио закључак. Практичар, при доношењу закључка о информацијама о предметном питању, може одлучити да користи доказе на основу којих је заснован закључак другог практичара како би обезбедио доказе у погледу информација о предметном питању.

A73. Резултати рада другог практичара могу да се користе у погледу, на пример, основног предметног питања на удаљеној локацији или у страном законском систему. Овакви други практичари нису део тима који ради на ангажовању. Релевантна разматрања приликом планирања коришћења резултата рада другог практичара од стране тима на ангажовању могу обухватати:

- Да ли други практичар разуме и поштује етичке захтеве који су релевантни за ангажовање и, нарочито, да ли је независан.
- Професионалну оспособљеност другог практичара.
- Обим учествовања тима на ангажовању у раду другог практичара.
- Да ли други практичар ради у регулаторном окружењу које активно надгледа тог практичара.

*Одговорности у погледу прегледа (видети параграф 33(ц))*

A74. Према ISQC 1, политике и процедуре које се односе на одговорност прегледа фирме се установљавају на основу тога да преглед мање искусних чланова тима врше искуснији чланови.

*Преглед контроле квалитета ангажовања (видети параграф 36(б))*

A75. Друга питања која могу бити разматрана у прегледу контроле квалитета ангажовања, обухватају:

(а) Евалуацију независности фирме у погледу ангажовања који спроводи тим који ради на ангажовању.

(б) Да ли су обављене одговарајуће консултације о питањима која се односе на разлике у мишљењу или друга тешка или спорна питања, као и закључци који произилазе из тих консултација; и

(ц) Да ли документација о ангажовању која је одабрана за преглед одражава обављени рад у погледу значајних просуђивања и да ли подржава донете закључке.

### **Професионални скептицизам и професионално просуђивање**

*Професионални скептицизам (видети параграф 37)*

A76. Професионални скептицизам је став који обухвата опрез и спремност на сусретање, на пример:

- Доказа који нису у складу са другим прибављеним доказима.
- Информација које доводе у питање поузданост документације и одговора на упите који ће се користити као докази.
- Околности које сугеришу потребу за другим процедурама поред оних које захтева релевантни ISAE.
- Услови који могу указивати на вероватноћу погрешног исказа.

A77. Одржавање професионалног скептицизма током целог ангажовања је неопходно ако практичар, на пример, настоји да смањи ризике од:

- Превида неуобичајених околности.
- Претеране генерализације приликом извођења закључака из запажања.
- Коришћења неадекватних претпоставки при утврђивању природе, времена и обима процедура и процене њихових резултата.

A78. Професионални скептицизам је неопходан за критичко разматрање доказа. Ово обухвата испитивање недоследних доказа и поузданости документације и одговора на упите. Такође обухвата разматрање довољности и адекватности доказа који су прибављени у светлу датих околности.

A79. Осим уколико ангажовање на обухвата уверавање о томе да ли је документација аутентична, практичар може прихватити евиденције и документацију као аутентичне осим уколико практичар нема разлога да сматра другачије. Упркос томе, од практичара се параграфом 50 захтева да размотри поузданост информација које ће се користити као докази.

A80. Од практичара се не може очекивати да занемари претходно искуство искрености и интегритета лица која обезбеђују доказе. Упркос томе, веровање у то да су лица која обезбеђују доказе искрена и да имају интегритет не ослобађа практичара потребе да одржава професионални скептицизам.

*Професионално просуђивање (видети параграф 38)*

A81. Професионално просуђивање је од кључног значаја за адекватно спровођење ангажовања на основу којег се пружа уверавање. Разлог је у томе што тумачење релевантних етичких захтева и релевантних ISAE као и одлуке на бази информација које су неопходне током целог ангажовања не могу да се донесу без примене релевантне обуке, знања и искуства у погледу чињеница и околности. Професионално просуђивање је неопходно нарочито у погледу одлука о:

- Материјалности и ризику по основу ангажовања.
- Природи, времену и обиму процедура које се примењују за испуњавање захтева релевантних ISAE и прибављање доказа.
- Процени да ли је прибављено довољно адекватних доказа, и да ли је неопходно учинити нешто више за постизање циљева овог ISAE и других релевантних ISAE. Конкретно, у случају ангажовања на основу којег се пружа уверавање ограниченог степена, професионално просуђивање је неопходно у процени да ли је стечен значајан ниво уверавања.
- Одговарајућим закључцима које треба извући на основу прибављених доказа.

A82. Карактеристично за професионално просуђивање које се очекује од практичара је да га примењује практичар чија су обука, знање и искуство помагали у развијању компетенција неопходних како би се дошло до разумних просуђивања.

A83. Примена професионалног просуђивања у било ком конкретном случају заснована је на чињеницама и околностима које су познате практичару. Консултације о тешким или спорним питањима током трајања ангажовања, како у оквиру тима који ради на ангажовању, тако и између



тима на ангажовању и других лица на одговарајућем нивоу унутар или изван фирме помажу практичару у доношењу разумних и на информацијама заснованих просуђивања, укључујући и обим у којем на одређене ставке у информацијама о предметном питању утиче просуђивање одређене стране(а).

A84. Професионално просуђивање може да се процени на бази тога да ли просуђивање одражава компетентну примену уверавања и принципа мерења или процене и да ли је прикладно у светлу, и у складу са, чињеницама које су биле познате практичару до датума практичаревог извештаја о уверавању.

A85. Професионално просуђивање треба да се примењује током целог ангажовања. Такође треба да буде адекватно документовано. У овом погледу, параграф 79 захтева да практичар припреми довољно документације која ће омогућити другом искусном практичару, који претходно није био повезан са ангажовањем, да разуме значајна професионална просуђивања која су обављена при доношењу закључака о значајним питањима која се јављају током ангажовања. Професионално просуђивање не треба да се примењује као оправдање за одлуке које у супротном нису подржане чињеницама и околностима ангажовања или довољном количином одговарајућих доказа.

### **Планирање и извршење ангажовања**

*Планирање (видети параграф 40)*

A86. Планирање обухвата партнера у ангажовању, друге кључне чланове тима на ангажовању и екстерне стручњаке које ангажује практичар за развој опште стратегије везано за делокруг, нагласак и време ангажовања, и план ангажовања, који се састоји из детаљног приступа у погледу природе, времена и обима поступака које треба обавити, као и разлоге за њихов одабир. Адекватно планирање помаже у томе да се посвети адекватна пажња значајним областима ангажовања, да се благовремено идентификују потенцијални проблеми и да се адекватно организује ангажовање и управља ангажовањем у циљу његовог ефективног и ефикасног спровођења. Адекватно планирање такође помаже практичару да адекватно додели задатке члановима тима на ангажовању и омогућава усмеравање, надгледање и преглед њиховог рада. Такође, помаже, где је применљиво, у координацији рада који обављају други практичари и стручњаци. Природа и обим активности планирања разликоваће се у зависности од околности ангажовањем на пример, од сложености основног предметног питања и критеријума. Примери главних питања која се могу разматрати обухватају:

- Карактеристике ангажовања које дефинишу његов делокруг, укључујући услове ангажовања и карактеристике основног предметног питања и критеријуме.
- Очекивано време и природу неопходне комуникације.
- Резултате активности прихватања ангажовања и, где је применљиво, да ли је знање стечено у другим ангажовањима које је извршио партнер у ангажовању за одговарајућу страну(е) релевантно.
- Процес ангажовања.
- Практичарево разумевање одговарајуће стране(а) и њеног окружења, укључујући ризике да информације о предметном питању могу бити материјално погрешне.
- Идентификовање циљних корисника и њихових потреба у погледу информација, и разматрање материјалног значаја и компонената ризика по основу ангажовања.
- Обим у којем је ризик од криминалних радњи релевантан за ангажовање.
- Природу, време и обим ресурса који су неопходни за спровођење ангажовања, као што су захтеви у погледу особља и стручности, укључујући природу и обим учествовања стручњака.
- Утицај функције интерне ревизије на ангажовање.

A87. Практичар може одлучити да дискутује о елементима планирања са одговарајућом страном (странама) како би се олакшало спровођење и управљање ангажовањем (на пример, координација дела планираних поступака са радом особља одговарајуће стране(а)). Иако се ове дискусије догађају често, општа стратегија ангажовања и план ангажовања остају одговорност практичара. При разматрању питања која су укључена у општу стратегију ангажовања или план ангажовања, неопходан је опрез како се не би нарушила ефективност ангажовања. На пример, разматрање природе и времена детаљних поступака са одговарајућом страном (странама) може нарушити ефективност ангажовања будући да ће процедуре бити исувише предвидиве.

A88. Планирање није изолована фаза, већ континуирани и итеративни процес који траје током целог ангажовања. Као резултат неочекиваних догађаја, промена у условима или

прибављеним доказима, практичар ће можда морати да ревидира општу стратегију и план ангажовања и, самим тим, резултујућу планирану природу, време и обим поступака.

A89. У мањим или мање компликованим ангажовањима, цело ангажовање може спровести врло мали тим на ангажовању, вероватно уз учествовање партнера у ангажовању (који може бити индивидуални практичар) који ради без других чланова тима на ангажовању. Код мањег тима, координација и комуникација између чланова тима је лакша. Успостављање опште стратегије у оваквим случајевима не мора да буде комплексно нити да изискује превише времена; варираће у зависности од величине ентитета, комплексности ангажовања, укључујући основно предметно питање и критеријуме, као и величину тима који ради на ангажовању. На пример, у случају ангажовања које се понавља, кратка белешка која се саставља по завршетку претходног периода, заснована на прегледу радних папира и у којој су наглашена питања идентификована у тек завршеном ангажовању, ажурирана за текући период на бази разматрања са одговарајућим странама, може послужити као документована стратегија ангажовања за текуће ангажовање.

A90. Ако у околностима описаним у параграфу 43, практичар настави са ангажовањем:

(а) Када, према професионалном просуђивању практичара, неадекватни применљиви критеријуми или neodговарајуће основно предметно питање имају вероватноћу да доведу у заблуду циљне кориснике, квалификовани закључак или негативни закључак би били прикладни у околностима у зависности од тога колико је материјално значајно и свеобухватно то питање.

(б) У другим случајевима, био би прикладан закључак са резервом или уздржавајући закључак у зависности од тога колико је материјално значајно и свеобухватно то питање, према професионалном просуђивању практичара.

*Материјалност* (видети параграф 44)

A92. Професионална просуђивања о материјалном значају извршена су у светлу датих околности, али на њих не утиче ниво уверавања, односно, за исте циљне кориснике и сврху, материјални значај код ангажовања на основу којих се пружа уверавање у разумној мери је исти као и код ангажовања на основу којих се пружа уверавање ограниченог степена, зато што је материјални значај заснован на потребама у погледу информација циљних корисника.

A93. Применљиви критеријуми могу узимати у обзир концепт материјалног значаја у контексту припреме и презентације информација о предметном питању и на тај начин обезбеђују референтни оквир за практичара при разматрању материјалног значаја ангажовања. Иако применљиви критеријуми могу узимати у обзир материјалност у различитом смислу, концепт материјалног значаја генерално обухвата питања која су разматрана у параграфима A92–A100. Ако применљиви критеријуми не обухватају разматрање концепта материјалности, ови параграфи обезбеђују референтни оквир за практичара.

A94. Погрешни искази, укључујући пропусте, сматрају се материјално значајним, ако, појединачно или заједно, оправдано може да се очекује да ће утицати на релевантне одлуке циљних корисника донете на бази информација о предметном питању. Разматрање материјалног значаја од стране практичара је питање професионалног просуђивања, на које утиче практичарева перцепција заједничких потреба у погледу информација циљних корисника као групе. У овом контексту, разумно је да практичар претпостави да циљни корисници:

(а) Имају разумно знање о основном предметном питању, и спремност да довољно пажљиво проучавају информације о предметном питању;

(б) Разумеју да су информације о предметном питању припремљене и поседују уверавање до одговарајућих нивоа материјалности и да имају разумевање о концептима материјалности који су укључени у применљиве критеријуме;

(ц) Разумеју непоузданости које су својствене мерењу или процени основног предметног питања; и

(д) Доносе разумне одлуке на бази информација о предметном питању узетих у целини.

Осим уколико ангажовање није осмишљено са циљем да испуни одређене потребе у погледу информација циљних корисника, могући ефекат погрешних исказа на циљне кориснике, чије потребе у погледу информација могу у великој мери да се разликују, обично се не разматра (видети такође параграфе A16–A18).

A95. Материјалност се разматра у контексту квалитативних фактора, и када је применљиво, квантитативних фактора. Релативни значај квалитативних и квантитативних фактора приликом разматрања материјалности у одређеном ангажовању питање је професионалног просуђивања практичара.

A96. Квалитативни фактори могу обухватати следеће:

- Број лица или ентитета на које утиче предметно питање.
- Интеракцију између, и релативни значај, различитих компонената информација о предметном питању када се састоје из више компонената, као што је извештај који обухвата више показатеља перформанси.
- Одабране речи које се односе на информације о предметном питању које су изражене у наративној форми.
- Карактеристике презентације која је усвојена за информације о предметном питању када применљиви критеријуми дозвољавају различите презентације.
- Природу погрешног исказа, на пример, природу уочених одступања од контроле када информације о предметном питању представљају изјаву да је контрола ефективна.
- Да ли погрешан исказ утиче на усклађеност са законом или регулативом.
- У случају периодичног извештавања о основном предметном питању, ефекат кориговања које утиче на претходне или текуће информације о предметном питању или постоји вероватноћа да ће утицати на будуће информације о предметном питању.
- Да ли је погрешан исказ резултат намерне радње или је ненамеран.
- Да ли је погрешан исказ значајан имајући у виду упознатост практичара са претходним комуникацијама са корисницима, на пример, у погледу очекиваног резултата мерења или процене основног предметног питања.
- Да ли се погрешни исказ односи на везу између одговорне стране, лица које врши мерење или процену или стране која ангажује практичара или њихове везе са другим странама.
- Када је основно предметно питање неки државни програм или ентитет јавног сектора, да ли је одређени аспект програма или ентитета значајан у погледу природе, видљивости и осетљивости програма или ентитета.
- Када се информације о предметном питању односе на закључак о усклађености са законом или регулативом, озбиљност последица због неусклађености.

A97. Квантитативни фактори се односе на значај погрешних исказа који су повезани са износима у извештајима за оне аспекте информација о предметном питању, ако их има, који су:

- Изражени бројчано; или
- На други начин повезани са бројчаним вредностима (на пример, број уочених одступања од контроле може бити релевантан квантитативни фактор када информације о предметном питању представљају изјаву да је контрола ефективна).

A98. Када су применљиви квантитативни фактори, планирање ангажовања искључиво ради откривања појединачних материјално значајних погрешних исказа занемарује чињеницу да скуп неисправљених и неоткривених погрешних исказа који појединачно нису материјално значајни, могу узроковати да информације о предметном питању буду материјално погрешне. Стога може бити прикладно приликом планирања природе, времена и обима поступака, да практичар утврди количину која ја испод материјалног значаја као основу за одређивање природе, времена и обима поступака.

A99. Материјалност се односи на информације које су обухваћене у извештају о уверавању. Стога, када ангажовање обухвата неке, али не све, аспекте информација које су саопштене о основном предметном питању, материјалност се разматра само у односу на онај део који је обухваћен ангажовањем.

A100. Доношење закључка о материјалности погрешних исказа који су идентификовани као резултат обављених поступака захтева професионално просуђивање. На пример:

- Применљиви критеријуми за ангажовање које се односи на вредност за уложени новац одељења за хитан пријем једне болнице може обухватати брзину пружених услуга, квалитет услуга, број пацијената који су лечени током смене и референтне вредности трошкова услуга у односу на сличне болнице. Ако је три од оваквих применљивих критеријума испуњено, али један применљиви критеријум није испуњен у мањем степену, онда је неопходно професионално просуђивање за доношење закључка да ли одељење за хитан пријем болнице, као целина, испуњава критеријум вредности за уложени новац.

- У ангажовању на основу којег се пружа уверавање о усклађености, ентитет може бити усклађен са девет одредби закона или регулативе, али није усклађен са једном одредбом.

Професионално просуђивање је неопходно за доношење закључка да ли је ентитет усклађен са релевантним законом или регулативом у целини. На пример, практичар може разматрати значај одредбе са којом ентитет није усклађен, као и однос те одредбе са преосталим одредбама релевантног закона или регулативе.

*Разумевање околности ангажовања (видети параграфе 45–47R)*

A101. Дискусије између партнера на ангажовању и других кључних чланова тима, као и кључних стручњака које је ангажовао практичар, о подложности информација о предметном питању материјално погрешним исказима и и о примени применљивих критеријума на чињенице и околности ангажовања, може помоћи тиму на ангажовању у планирању и извршавању ангажовања. Ове дискусије су такође корисне за саопштавање релевантних питања члановима тима на ангажовању и спољним стручњацима које је ангажовао практичар који нису учествовали у дискусијама.

A102. Стицање разумевања о основном предметном питању и другим околностима ангажовања обезбеђује критичару референтни оквир за практиковање професионалног просуђивања током трајања ангажовања, на пример у случају када:

- Разматра карактеристике основног предметног питања;
- Процењује адекватност критеријума;
- Разматра факторе који су, према професионалном просуђивању практичара, значајни за усмеравање напора тима на ангажовању, укључујући случајеве када може бити неопходно посебно разматрање; на пример, потреба за специјализованим вештинама или радом стручањака;
- Успоставља и процењује континуирану адекватности квантитативних нивоа материјалности (по потреби) и разматра квалитативне факторе материјалности;
- Развија очекивања за примену при спровођењу аналитичких поступака;
- Осмишља и спроводи поступке; и
- Процењује доказе, укључујући основаност усмених и писаних изјава које је добио практичар.

A103. Практичар обично има мање детаљно разумевање основног предметног питања и других околности ангажовања од одговорне стране. Практичар такође обично има мање детаљно разумевање о основном предметном питању и другим околностима за ангажовања за ангажовања на основу којих се пружа уверавање ограниченог степена него за ангажовања на основу којих се пружа уверавање у разумној мери, на пример, док у неким ангажовањима на основу којих се пружа уверавање ограниченог степена у којима практичар може стећи разумевање о интерној контроли над припремом информација о предметном питању, то често није случај.

A104. У ангажовању на основу којег се пружа уверавање ограниченог степена, идентификовање области у којима може да се јави материјално погрешно приказивање информација о предметном питању, омогућава практичару да усмери поступке на те области. На пример, у ангажовању у којем информације о предметном питању представља извештај о одрживости, практичар може усмерити пажњу на одређене области извештаја о одрживости. Практичар може осмислити и спроводити поступке над свим информацијама о предметном питању када се информације о предметном питању састоје из једне области или када је неопходно стицање уверавања о свим областима информација о предметном питању ради стицања значајног уверавања.

A105. У ангажовању на основу којег се пружа уверавање у разумној мери, разумевање интерне контроле над информацијама о предметном питању помаже практичару у идентификовању врсте погрешних исказа и фактора који утичу на ризике од материјално погрешних исказа у информацијама о предметном питању. Од практичара се захтева да процени и осмисли релевантне контроле и да утврди да ли су оне имплементирани, путем спровођења поступака поред упита одговорне стране. Професионално просуђивање је неопходно за утврђивање које контроле су релевантне у околностима ангажовања.

A106. У ангажовању на основу којег се пружа уверавање ограниченог степена, разматрање процеса који се примењује на припрему информација о предметном питању помаже практичару у осмишљавању и спровођењу поступака којима се реагује на области у којима постоји вероватноћа јављања материјално погрешних исказа информација о предметном питању. Приликом разматрања процеса који се примењује, практичар користи професионално просуђивање ради утврђивања који аспекти процеса су релевантни за ангажовање и могу вршити упите код одговарајућих страна о тим аспектима.

A107. У ангажовању на основу којег се пружа уверавање у разумној мери и у ангажовању на основу којег се пружа уверавање ограниченог степена, резултати процеса процењивања ризика ентитета такође могу помоћи практичару у стицању разумевања о основном предметном питању и осталим околностима ангажовања.

#### **Прибављање доказа**

*Природа, време и обим поступака (видети параграфе 48(L)–49(R))*

A108. Практичар врши одабир поступака за стицање уверавања у разумној мери или уверавања ограниченог степена, по потреби. Доле наведени поступци могу да се примењују, на пример, за планирање и спровођење ангажовања, у зависности од контекста у којем их примењује практичар:

- Инспекција;
- Посматрање;
- Потврђивање;
- Поновно прорачунавање;
- Поновно спровођење;
- Аналитичке процедуре; и
- Упити.

A109. Фактори који утичу на практичарев одабир поступака обухватају природу основног предметног питања; ниво уверавања који треба стећи; и потребе у погледу информација циљних корисника и стране која ангажује практичара; укључујући релевантна временска и трошкова ограничења.

A110. У неким случајевима, ISAE који су релевантни за одређено питање могу укључивати захтеве који утичу на природу, време и обим поступака. На пример, специфичан ISAE који је релевантан за предметно питање може описивати природу или обим одређених поступака које треба спровести или ниво уверавања за који се очекује да ће бити стечен у одређеној врсти ангажовања. Чак и у оваквим случајевима, одређивање прецизне природе, времена и обима поступака је питање професионалног просуђивања и разликоваће се од једног ангажовања до другог.

A111. У неким ангажовањима, практичар можда неће идентификовати ниједну област у којој постоји вероватноћа јављања материјално погрешног исказа везано за информације о предметном питању. Без обзира на то да ли су овакве области идентификоване, практичар осмишља и спроводи поступке за стицање значајног нивоа уверавања.

A112. Ангажовање на основу којег се пружа уверавање је итеративни процес, и практичар може постати упознат са информацијама које се значајно разликују од оних на основу којих је засновано одређивање планираних поступака. Док практичар спроводи планиране поступке, стечени докази могу узроковати да практичар спроведе додатне поступке. Овакви поступци могу обухватати захтев лицу које врши мерење или процену да испита питање које је идентификовао практичар и да изврши кориговања информација о предметном питању по потреби.

*Утврђивање да ли су неопходни додатни поступци у ангажовању на основу којег се пружа уверавање ограниченог степена (видети параграф 49L)*

A113. Практичар може постати упознат са погрешним исказима који, након примене професионалног просуђивања, очигледно не указују на постојање материјално погрешних исказа. Следећи примери приказују када додатни поступци можда неће бити неопходни будући да, према професионалном просуђивању практичара, идентификовани погрешни искази очигледно не указују на постојање материјално погрешних исказа:

- Уколико је материјалност 10.000 јединица, и практичар сматра да може постојати потенцијална грешка од 100 јединица, онда додатни поступци генерално не би били неопходни, осим ако не постоје други квалитативни фактори које треба размотрити, зато што ће ризик од материјално погрешних исказа вероватно бити прихватљив у околностима ангажовања.

- Уколико, приликом спровођења сета поступака над облашћу у којој су материјално погрешни искази могући, одговор на један упит међу великим бројем упита није као што је очекивано, додатни поступци не морају бити неопходни ако је ризик од материјално погрешног исказа, упркос томе, на нивоу који је прихватљив у околностима ангажовања у светлу резултата других поступака.

A114. Практичар може постати упознат са питањем (питањима) која узрокују да сматра да информације о предметном питању могу бити материјално погрешне. Следећи примери илуструју случајеве када могу бити неопходни додатни поступци будући да идентификовани погрешни искази указују на то да информације о предметном питању могу бити материјално погрешне:

- Приликом спровођења аналитичких поступака, практичар може идентификовати флукуацију или однос који није у складу са другим релевантним информацијама или који се значајно разликују од очекиваних износа или коефицијената.
- Практичар може постати упознат са потенцијалним материјално погрешним исказом при прегледу екстерних извора.
- Уколико применљиви критеријуми дозвољавају стопу грешке од 10%, и на бази одређеног теста, практичар открије стопу грешке од 9%, онда могу бити неопходни додатни поступци зато што ризик од материјално погрешног исказа може бити неприхватљив у околностима ангажовања.
- Уколико су резултати аналитичких поступака у оквиру очекивања али су, упркос томе, близу премашивања очекиване вредности, могу бити неопходни додатни поступци будући да ризик од материјално погрешног исказа може бити неприхватљив у околностима ангажовања.

A115. Уколико, у случају ангажовања на основу којег се пружа уверавање ограниченог степена, практичар постане упознат са питањем (питањима) која узрокују да практичар сматра да информације о предметном питању могу бити материјално погрешне, од практичара се параграфом 49L захтева да осмисли и спроведе додатне поступке. Додатни поступци могу обухватати, на пример, упите одговарајуће стране(а) или спровођење других поступака, по потреби, у датим околностима.

A116. Уколико, након спровођења додатних поступака које се захтевају параграфом 49L, практичар није у могућности да прибави довољно адекватних доказа како би закључио да питање(а) неће узроковати материјално погрешне исказе у информацијама о предметном питању или утврди да питање(а) заиста узрокују материјално погрешне исказе у информацијама о предметном питању, онда постоји ограничење делокруга и примењује се параграф 66.

A117. Просуђивање практичара у погледу природе, времена и обима додатних поступака који су неопходни за прибављање доказа за закључивање да не постоји вероватноћа материјално погрешних исказа или за утврђивање да постоји материјално погрешни исказ, вођено је, на пример:

- Информацијама које су прибављене из практичарево евалуације резултата и поступака који су већ обављени;
- Нових информација о основном предметном питању и околностима ангажовања које је практичар прибавио током трајања ангажовања; и
- Практичаревог мишљења о свеобухватности доказа који су неопходни као одговор на питање које узрокује да практичар сматра да информације о предметном питању могу бити материјално погрешне.

*Акумулирање неисправљених погрешних исказа (видети параграфе 51, 65)*

A118. Неисправљени погрешни искази се акумулирају током ангажовања (видети параграф 51) за сврхе процене, да ли су, појединачно или заједно, материјално значајни приликом формирања закључка практичара.

A119. Практичар може одредити износ испод којег би погрешни искази очигледно били безначајни, и не би морали да се акумулирају будући да практичар очекује да акумулирање оваквих износа очигледно не би имало материјално значајан ефекат на информације о предметном питању. „Очигледно безначајни“ није синоним за израз „нису материјално значајни“. Питања која су очигледно безначајна биће потпуно другачијег (мањег) реда величине од материјалности која је утврђена у складу са параграфом 44, и то ће бити питања која су очигледно неважна, било да су узета појединачно или збирно и да ли се просуђују према неком од критеријума величине, природе или околности. Када није сасвим сигурно да ли је једно или више питања очигледно безначајно, сматра се да питање није очигледно безначајно.

*Разматрања када у ангажовању учествује стручњак којег ангажује практичар  
Природа, време и обим процедура (видети параграф 52)*

A120. Следећа питања су често релевантна при одређивању природе, времена и обима поступака у погледу рада стручњака којег је ангажовао практичар када део рада на ангажовању обавља један или више стручњака које је ангажовао практичар (видети параграф А70):

(а) Значај рада тог стручњака у контексту ангажовања (видети такође параграфе A121–A122);

(б) Природа питања на које се односи рад тог стручњака;

(ц) Ризици од материјално погрешних исказа у питању на које се односи рад тог стручњака;

(д) Знање и искуство практичара у погледу претходног рада који је обавио тај стручњак; и

(е) Да ли тај стручњак подлеже политикама и процедурама контроле квалитета практичареве фирме (видети такође параграфе A123–A124).

Интегрисање рада стручњака којег је ангажовао практичар

A121. Ангажовања на основу којих се пружа уверавање могу се спроводити на низу основних предметних питања која захтевају специјализоване вештине и знање изван оних које поседују партнер у ангажовању и други чланови тима на ангажовању и за која се користе резултати рада стручњака којег ангажује практичар. У неким случајевима, стручњак којег ангажује практичар ће бити консултован у циљу обезбеђивања савета о појединачном питању, али што је већи значај рада стручњака којег ангажује практичар у контексту ангажовања, већа је вероватноћа да ће тај стручњак радити као део мултидисциплинарног тима који се састоји из стручњака за конкретна питања и другог особља које ради на уверавању. Што више је рад стручњака интегрисан по природи, времену и обиму са општим радом тима, то је важнија ефективна двосмерна комуникација између стручњака којег ангажује практичар и другог особља које ради на уверавању. Ефективна двосмерна комуникација омогућава адекватно интегрисање рада стручњака са радом осталих који раде на ангажовању.

A122. Као што је напоменуто у параграфу A71, када треба да се користе резултати рада стручњака којег ангажује практичар, може бити прикладно спровести неке поступке који се захтевају параграфом 52 у фази прихватања или наставка ангажовања. Ово је нарочито случај када ће рад стручњака којег ангажује практичар бити у потпуности интегрисан са радом другог особља које ради на ангажовању и када ће се резултати рада стручњака којег ангажује практичар користити у раним фазама ангажовања, на пример, током почетног планирања и процене ризика.

Политике и процедуре контроле квалитета практичареве фирме

A123. Интерни стручњак којег ангажује практичар може бити партнер или особље, укључујући особље привремено запослено код практичара и стога подлеже политикама и процедурама за контролу квалитета фирме у складу са ISQC 1 или другим професионалним захтевима или захтевима у закону или регулативи који су макар једнако строги као ISQC 1. Алтернативно, интерни стручњак којег ангажује практичар може бити партнер или особље, укључујући привремено запослено особље фирме у мрежи, који може имати заједничке политике и процедуре за контролу квалитета са фирмом практичара. Екстерни стручњак којег ангажује практичар није члан тима на ангажовању и не подлеже политикама и процедурама за контролу квалитета у складу са ISQC 1.

A124. Тимови који раде на ангажовању могу да се ослоне на фирмин систем контроле квалитета, осим уколико информације које обезбеђује фирма или друге стране не сугеришу другачије. Обим овог ослањања ће варирати према околностима и могу утицати на природу, време и обим поступака практичара у погледу питања као што су:

- Компетенције и способности, преко програма запошљавања и обука.

- Процена од стране практичара објективности стручњака којег ангажује практичар. Интерни стручњаци које ангажује практичар подлежу релевантним етичким захтевима, укључујући оне који се односе на независност.

- Процена од стране практичара адекватности рада који обавља стручњак којег ангажује практичар. На пример, програми обуке фирме могу обезбеђивати интерним стручњацима које ангажује практичар одговарајуће разумевање међусобног односа њихове стручности са процесом прикупљања доказа. Ослањање на овакве обуке и друге процесе фирме, као што су протоколи за обухватање резултата рада стручњака којег ангажује практичар, може утицати на природу, време и обим поступака практичара за процену адекватности рада стручњака којег ангажује практичар.

- Поштовање регулаторних и законских захева, преко процеса надзора.

- Споразум са стручњаком којег ангажује практичар.

Овакво ослањање не смањује одговорност практичара за испуњавање захтева овог ISAE.

Компетенције, способности и објективност стручњака којег ангажује практичар (видети параграф 52 (а))

A125. Информације у погледу компетенција, способности и објективности стручњака којег ангажује практичар могу потицати из разних извора, као што су:

- Лично искуство са претходним радом тог стручњака.
- Разговори са тим стручњаком.
- Разговори са другим практичарима или другима који су упознати са радом стручњака.
- Упознатост са квалификацијама тог стручњака, његовим чланством у професионалном телу или професионалној асоцијацији, лиценцом за обављање праксе или другим формама екстерних признања.
- Објављени радови или књиге које је написао тај стручњак.
- Политике и процедуре за контролу квалитета фирме (видети такође параграфе A123–A124).

A126. Мада се од стручњака које ангажује практичар не захтева исти ниво знања као од практичара у вези са спровођењем свих аспеката ангажовања на уверавању, стручњаку којег ангажује практичар чији резултати рада се користе може бити неопходно довољно познавање релевантног ISAE које ће стручњаку омогућити да повеже додељени задатак са циљем ангажовања.

A127. Процена значаја претњи по основу објективности и да ли постоји потреба за заштитним мерама може зависити од улоге стручњака којег ангажује практичар и значај рада тог стручњака у контексту ангажовања. Могу постојати околности у којима заштитне мере не могу да сведу претње на прихватљиви ниво, на пример, ако је предложени стручњак којег ангажује практичар појединац који је имао значајну улогу у припреми информација о предметном питању.

A128. При процени објективности екстерног стручњака којег ангажује практичар, може бити релевантно:

- Испитати одговарајућу страну(е) о познатим интересима или односима које одговарајућа страна(е) има са екстерним стручњаком којег ангажује практичар, а који могу да утичу на објективност тог стручњака.
- Разговарати са тим стручњаком о применљивим заштитним мерама, укључујући професионалне захтеве који се примењују на тог стручњака, и проценити да ли су заштитне мере адекватне за свођење претњи на прихватљиви ниво. Интереси и односи који могу бити релевантни за разматрање са стручњаком којег ангажује практичар, обухватају:
  - Финансијске интересе.
  - Пословне и личне односе.
  - Пружање других услуга од стране стручњака, укључујући и од стране организације у случају када је скетерни стручњак организација.

У појединим случајевима, такође може бити прикладно да практичар прибави писану изјаву од екстерног стручњака којег ангажује практичар о евентуалним интересима или односима са одговарајућом страном (странама) са којима је стручњак упознат.

Стицање разумевања о области експертизе стручњака којег ангажује практичар (видети параграф 52(б))

A129. Поседовање довољно знања о области експертизе стручњака којег ангажује практичар омогућава практичару да:

- (а) Се договори са стручњаком којег ангажује практичар око природе, делокруга и циљева рада тог стручњака за потребе практичара; и
- (б) Процени адекватност тог рада за потребе практичара.

A130. Аспекти области стручњака којег ангажује практичар који су релевантни за практичарево разумевање могу обухватати:

- Да ли у оквиру области стручњака постоје специјализоване области које су релевантне за ангажовање.
- Да ли се примењују неки професионални или други стандарди и регулаторни или законски захтеви.



- Које претпоставке и методе, укључујући моделе, где је применљиво, користи стручњак којег ангажује практичар и да ли су општеприхваћени у оквиру области тог стручњака и адекватни у околностима ангажовања.

- Природу интерних и екстерних података или информација које користи стручњак којег је ангажовао практичар.

Споразум са стручњаком којег је ангажовао практичар (видети параграф 52(ц))

A131. Може бити прикладно да споразум практичара са стручњаком којег је ангажовао такође садржи питања као што су следећа:

(а) Улоге и одговорности практичара и датог стручњака;

(б) Природу, време и обим комуникације између практичара и тог стручњака, укључујући форму извештаја који тај стручњак треба да обезбеди; и

(ц) Потребу да стручњак којег ангажује практичар поштује захтеве у погледу поверљивости.

A132. Питања наведена у параграфу A124 могу утицати на ниво детаљности и формалности споразума између практичара и стручњака којег ангажује практичар, укључујући да ли је прикладно да споразум буде у писаној форми. Споразум између практичара и екстерног стручњака којег ангажује практичар често је у форми писма о ангажовању.

Процена адекватности рада стручњака којег ангажује практичар (видети параграф 52(д))

A133. Следећа питања могу бити релевантна приликом процене адекватности рада стручњака којег ангажује практичар за потребе практичара:

(а) Релевантност и основаност налаза или закључака тог стручњака и њихова доследност са другим доказима;

(б) Уколико рад тог стручњака укључује примену значајних претпоставки и метода, релевантност и основаност тих претпоставки и метода у датим околностима; и

(ц) Ако рад практичара укључује коришћење изворних података који су значајни за рад тог стручњака, релевантност, потпуност и тачност датих изворних података.

A134. Уколико практичар утврди да рад стручњака којег ангажује практичар није адекватан за потребе практичара, опције које су доступне практичару обухватају:

(а) Договарање са тим стручњаком око природе и обима рада који ће обавити стручњак; или

(б) Спровођење додатних поступака који су прикладни у датим околностима.

*Рад који обавља други практичар, одговорна страна или стручњак којег ангажује лице које врши мерење или процену или интерни ревизор (видети параграфе 53–55)*

A 135. Иако су параграфи A120–A134 написани у контексту коришћења резултата рада који је обавио стручњак којег је ангажовао практичар, ово такође може да обезбеди корисно упутство у погледу коришћења рада који обавља други практичар, одговорна страна или стручњак којег ангажује лице које врши мерење или процену, или интерни ревизор.

*Писане изјаве (видети параграф 56)*

A136. Писана потврда усмених изјава смањује могућност неспоразума између практичара и одговорне стране(а). Лице(а) од којег практичар захтева писане изјаве обично ће бити члан вишег руководства или лица овлашћених за управљање у зависности од, на пример, управљачке структуре одговорне стране(а) која може да се разликује по правним системима и по ентитетима, одражавајући утицаје као што су различита културолошка и законска позадина и величина и карактеристике власништва.

A137. Друге захтеване писане изјаве могу обухватати следеће:

- Да ли одговарајућа страна(е) сматра да ефекти неисправљених погрешних исказа нису материјално значајни, појединачно или збирно, за информације о предметном питању. Кратак приказ оваквих ставки обично се укључује у или прилаже уз писану изјаву;

- Значајне претпоставке које су примењиване при доношењу материјално значајних процена су основане;

- Да је одговарајућа страна(е) саопштила практичару све недостатке у интерној контроли који су релевантни за ангажовање и који нису очигледно безначајни и неважни са којима је одговарајућа страна(е) упозната; и

- Када се одговорна страна(е) разликује од лица које врши мерење или процену, да одговорна страна прихвата одговорност за основно предметно питање.

A138. Изјаве одговарајуће стране(а) не могу заменити друге доказе за које би разумно могло да се очекује да ће бити доступни практичару. Иако писане изјаве обезбеђују неопходне доказе, оне не обезбеђују довољно доказа саме по себи о питањима о којима се баве. Такође, чињеница да је практичар добио поуздане писане изјаве не утиче на природу или обим других доказа које практичар прибавља.

Захтеване писане изјаве нису обезбеђене или нису поуздане (видети параграф 60)

A139. Околности у којима практичар можда неће моћи да прибави захтеване писане изјаве обухватају, на пример, случајеве када:

- Одговорна страна уговара да трећа страна изврши релевантно мерење или процену и касније ангажује практичара да предузме ангажовање на основу којег се пружа уверавање о резултирајућим информацијама о предметном питању. У појединим оваквим случајевима, на пример када одговорна страна има сталну везу са лицем које врши мерење или процену или ради обезбеђивања писаних изјава, или одговорна страна може бити у позицији да обезбеди овакве изјаве ако одговорна страна има разумну основу да то учини, али, у другим случајевима, можда није тако.

- Циљни корисник ангажује практичара да предузме ангажовање на основу којег се пружа уверавање о јавно доступним информацијама али нема везу са одговорном страном каква је неопходна да би се обезбедило да страна одговори на захтев практичара за писаном изјавом.

- Ангажовање на основу којег се пружа уверавање је предузето супротно жељама лица које врши мерење или процену. Ово може бити случај када, на пример, се ангажовање предузима по судском налогу, или од практичара јавног сектора закон или други надлежни орган захтева да предузме одређено ангажовање.

У оваквим или сличним околностима, практичар можда неће имати приступ доказима који су неопходни да подрже закључак практичара. Ако је то случај, примењује се параграф 66 овог ISAE.

**Накнадни догађаји** (видети параграф 61)

A140. Разматрање накнадних догађаја у неким ангажовањима на основу којих се пружа уверавање можда неће бити релевантно због природе основног предметног питања. На пример, када ангажовање захтева закључак о тачности статистичког извештаја у одређеној тачки у времену, догађаји који се дешавају између те тачке у времену и датума извештаја о уверавању, догађаји који се јављају између те тачке у времену и датума извештаја о уверавању можда неће утицати на закључак или захтевати обелодањивање у статистичком извештају или извештају о уверавању.

A141. Као што је наведено у параграфу 61, практичар нема одговорност за спровођење поступака у погледу информација о предметном питању, након датума извештаја практичара. Међутим, ако, након датума извештаја практичара, практичар постане упознат са чињеницом која би, да је практичару била позната на датум извештаја, могла да узрокује да практичар измени извештај, практичар ће можда морати да размотри питање са одговарајућом страном (странама) или да предузме мере по потреби у датим околностима.

**Друге информације** (видети параграф 62)

142. Додатне мере које могу бити прикладне ако практичар идентификује материјалну недоследност или постане упознат са материјално погрешним исказивањем чињеница, обухватају, на пример:

- Захтев да се одговорна страна(е) консултује са квалификованом трећом страном, као што је правни саветник одговарајуће стране(а).

- Прибављање правног савета о последицама различитих праваца деловања.

- Комуникација са трећим странама (на пример, регулаторним телом).

- Уздржавање од издавања извештаја о уверавању.

- Повлачење из ангажовања, у случајевима када је повлачење могуће према применљивом закону или регулативи.

- Описивање материјалне недоследности у извештају о уверавању.

**Опис применљивих критеријума** (видети параграф 63)

A143. Опис применљивих критеријума информиса циљне кориснике о оквиру на којем су засноване информације о предметном питању и нарочито је важан у случајевима када постоје

значајне разлике између различитих критеријума у погледу начина на који одређена питања могу да се третирају у информацијама о предметном питању.

A144. Опис да су информације о предметном питању састављене у складу са одређеним применљивим критеријумима је прикладан само ако су информације о предметном питању у складу са свим релевантним захтевима тих применљивих критеријума који су ефективни.

A145. Опис применљивих критеријума који садржи непрецизне квалификујуће или ограничавајуће речи (на пример, „информације о предметном питању су у значајној мери у складу са захтевима XYZ“) није адекватан опис будући да може кориснике довести у заблуду у погледу информација о предметном питању.

#### **Формирање закључка о уверавању**

*Довољност и адекватност доказа (видети параграфе 12(i) и 64)*

A146. Докази су неопходни како би подржали закључак практичара и извештај о уверавању. Они су кумулативне природе и пре свега се прибављају из поступака који су обављени током трајања ангажовања. Међутим, такође могу обухватати информације добијене из других извора као што су претходна ангажовања (под условом да је практичар утврдио да ли је дошло до промена од претходног ангажовања које могу утицати на текуће ангажовање) или из процедура контроле квалитета фирме за прихватање клијента и наставак односа. Докази могу потицати из извора унутар и изван одговорне стране(а). Такође, информације које могу да се користе као докази могу бити састављене од стране стручњака који је запослен или ангажован код одговарајуће стране(а). Докази се састоје из информација које подржавају и поткрепљују аспекте информација о предметном питању и информације које су у супротности са аспектима информација о предметном питању. Поред тога, у неким случајевима, одсуство информација (на пример, одбијање одговорне стране(а) да обезбеди захтевану изјаву) практичар користи и стога такође чини доказ. Већи део рада практичара на формирању закључка о уверавању састоји се из прибављања и процењивања доказа.

A147. Довољност и адекватност доказа су међусобно повезани. На количину доказа који су неопходни утичу ризици погрешног исказивања информација о предметном питању (што су већи ризици, биће потребно више доказа) као и квалитет оваквих доказа (што је већи квалитет, мање доказа ће бити неопходно). Прибављање више доказа, међутим, не може компензовати њихов лош квалитет.

A148. Адекватност је мерило квалитета доказа; то јест, њихове релевантности и поузданости у обезбеђивању подршке за закључак практичара. На поузданост доказа утиче њихов извор и природа, и зависе од појединачних околности под којима се прибављају. Могу да се формирају генерализације о поузданости различитих врста доказа; међутим, овакве генерализације су подложне значајним изузецима. Чак и када се докази прибављају из извора који су екстерни у односу на одговарајућу страну(е), могу постојати околности које би могле да утичу на њихову поузданост. На пример, докази који су прибављени из екстерног извора можда неће бити поуздани ако извор није информисан или објективан. Према постоје изузеци, следеће генерализације о поузданости доказа могу бити корисне:

- Докази су поузданији када се прибављају из извора изван одговарајуће стране(а).
- Докази који се генеришу интерно су поузданији када су повезане контроле ефективне.
- Докази које је прибавио директно практичар (на пример, посматрањем примене контроле) су поузданији од доказа који су прибављени индиректно или путем закључивања (на пример, упит о примени одређене контроле).
- Докази су поузданији када постоје у документованом формату, било папирном, електронском или неком другом медију (на пример, записник који се води за време трајања састанка обично је поузданија од накнадног усменог препричавања датог разговора).

A149. Практичар обично стиче више уверавања из доследних доказа који су прибављени из различитих извора или различите природе, него из доказа који се разматрају појединачно. Поред тога, прибављање доказа из различитих извора или различите природе може указивати на то да појединачни доказ није поуздан. На пример, поткрепљујуће информације прибављене из извора који је независан од одговарајуће стране(а) могу повећати уверавање које практичар стиче из изјаве одговарајуће стране(а). Супротно томе, када докази који су прибављени из једног извора нису у складу са доказима који су прибављени из другог извора, практичар утврђује који додатни поступци су неопходни за решавање питања недоследности.

A150. У погледу прибављања довољно адекватних доказа, генерално је теже стећи уверавање о информацијама о предметном питању које обухватају одређени период, него о информацијама о предметном питању у одређеном временском тренутку. Поред тога, закључци пружени о процесима

обично су ограничени на период који обухвата ангажовање; практичар не обезбеђује закључак о томе да ли ће процес наставити да функционише на назначени начин у будућности.

A151. Да ли је прибављено довољно одговарајућих доказа на којима ће се заснивати закључак практичара, питање је професионалног просуђивања.

A152. У неким околностима, практичар можда није прибавио довољне или адекватне доказе које је очекивао да ће прибавити путем планираних поступака. У оваквим околностима, практичар сматра да докази које је прибавио из спроведених поступака нису довољни и прикладни да би му омогућили да формира закључак о информацијама о предметном питању. Практичар може:

- Проширити обављени рад; или
- Спровести друге поступке за које практичар сматра да су неопходни у датим околностима.

У случајевима када ништа од наведеног није применљиво у околностима, практичар неће моћи да прибави довољно адекватних доказа да би могао да формира закључак. Ова ситуација може да настане чак и када практичар није постао упознат са питањем (питањима) које узрокује да практичар сматра да информације о предметном питању могу бити материјално погрешне, као што је наведено у параграфу 49L.

*Процена довољности и прикладности доказа* (видети параграф 65)

A153. Ангажовање на основу којег се пружа уверавање је кумулативан и итеративни процес. Док практичар спроводи планиране поступке, прибављени докази могу узроковати да практичар промени природу, време и обим других планираних поступака. Практичар може постати упознат са информацијама које се значајно разликују од очекиваних и на основу којих су засновани планирани поступци. На пример:

- Обим погрешних исказа које практичар идентификује може да измени професионални суд практичара о поузданости одређених извора информација.

- Практичар може постати упознат са раскорацима у релевантним информацијама, или недоследним или недостајућим доказима.

- Ако су аналитички поступци спроведени пред крај ангажовања, резултати ових поступака могу указивати на претходно непризнати ризик од материјално погрешног исказа.

У оваквим околностима, практичар ће можда морати поново да процени планиране поступке.

A154. На професионално просуђивање практичара о томе из чега се састоји довољно адекватних доказа могу утицати фактори као што су следећи:

- Значај потенцијалних погрешних приказа и вероватноћа да имају материјални ефекат, појединачно или збирно са другим потенцијалним погрешним исказима, на информације о предметном питању.

- Ефективност која је стечена током претходних ангажовања на уверавању у погледу сличних потенцијалних погрешних исказа.

- Резултати спроведених поступака, укључујући да ли су оваквим поступцима идентификовани назначени погрешни искази.

- Извор и поузданост расположивих информација.

- Убедљивост доказа.

- Разумевање одговарајуће стране(а) и њеног окружења.

Ограничења делокруга (видети параграфе 26, 66)

A155. Ограничење делокруга може да настане услед:

(а) Околности изван контроле одговарајуће стране(а). На пример, документација за коју практичар сматра да је неопходно испитати можда је случајно уништена.

(б) Околности које се односе на природу или време рада практичара. На пример, физички процес за који практичар сматра да је неопходно да се посматра можда се догодио пре ангажовања практичара; или

(ц) Ограничења која практичару намеће одговорна страна, лице које врши мерење или процену, или страна која ангажује практичара, која, на пример, могу спречити практичара у спровођењу поступка за који практичар сматра да је неопходан у датим околностима. Ограничења

ове врсте могу имати друге импликације на ангажовање, као на пример код практичаревог разматрања ризика ангажовања и прихватања и наставка ангажовања.

A156. Немогућност спровођења одређеног поступка не представља ограничење делокруга ако практичар може да прибави довољно доказа спровођењем алтернативних поступака.

A157. Поступци који су спроведени у ангажовању на основу којег се пружа ограничено уверавање су, по дефиницији, ограничени у поређењу са оним који су неопходни у ангажовању на основу којег се пружа уверавање у разумној мери. Ограничења за која се зна да постоје пре прихватања ангажовања на основу којег се пружа уверавање ограниченог степена представљају релевантна разматрања приликом установљивања да ли су присутни услови за ангажовање на основу којег се пружа уверавање, конкретно, да ли ангажовање испољава карактеристику приступа доказима (видети параграф 24(б)(iv) и рационалну улогу (видети параграф 24(б)(vi)). Ако је одговарајућа страна(е) наметнула додатно ограничење након што је ангажовање на основу којег се пружа уверавање прихваћено, може бити прикладно повући се из ангажовања, у случајевима где је повлачење могуће према применљивом закону или регулативи.

#### **Припремање извештаја о уверавању**

*Формирање извештаја на основу којег се пружа уверавање* (видети параграф 67–68)

A158. Усне и друге форме изражавања закључака, уколико нису подржане писаним извештајем, могу проузроковати неспоразуме. Због овога, практичар не извештава усменим путем или помоћу разних симбола, уколико не постоји и коначан извештај у писаној форми која подржава презентацију закључака усменим путем или помоћу одређених симбола. На пример, уколико се користи интернет, одређени симбол може бити повезан са извештајем у писаној форми.

A159. Овим стандардом ISAE се не захтева стандардизована форма извештаја за сва ангажовања на уверавању. Уместо тога, идентификују се основни елементи које извештај о уверавању треба да садржи. Извештаји се прилагођавају околностима специфичног ангажовања. Ради бољег разумевања и читљивости извештаја, практичар може користити наслове, нумерисање пасуса, типографске ознаке, нпр. масан (болд) текст, и друга означавања.

A160. Практичар може изабрати „дугу форму“ или „кратку форму“ како би се циљним корисницима обезбедило адекватно информисање. „Кратка форма“ извештаја обично укључује само основне елементе. „Дуга форма“ извештаја укључује друге информације и објашњења који немају за циљ да утичу на закључак практичара. Поред основних елемената, „дуга форма“ извештаја може садржати и детаљан опис услова ангажовања, коришћене критеријуме, налазе у вези одређених аспеката ангажовања, детаље о квалификацијама и искуству практичара и других лица која учествују у ангажовању, обелодањивање нивоа материјалности и, у неким случајевима, препоруке. Практичару може бити корисно да размотри значај обезбеђивања оваквих информација за потребе у погледу информација циљних корисника. Као што се захтева параграфом 68, додатне информације су јасно одвојене од закључка практичара и формулисане су тако да се јасно наглашава да не утичу на закључке практичара.

*Садржај извештаја о уверавању*

Наслов (видети параграф 69 (а))

A161. Одговарајући наслов помаже да се идентификује природа извештаја о уверавању, и да се овај извештај разликује од извештаја који су издала друга лица која нису обавезна да се придржавају истих етичких захтева као и практичар.

Адресат (коме је упућен извештај) (видети параграф 69(б))

A162. Адресат представља страну или стране којима је извештај упућен. Извештај о уверавању обично је упућен страни која ангажује практичара, али у неким случајевима, могу постојати и други циљни корисници.

Информације о предметном питању и основно предметно питање (видети параграф 69(ц))

A163. Идентификација и опис информација о предметном питању, и уколико је прикладно, идентификација и опис основног предметног питања:, могу обухватати на пример:

- Временски тренутак или период на који се односе процене или мерења основног предметног питања;
- Уколико је применљиво, назив одговорне стране или делова одговорне стране на које се односи основно предметно питање.
- Објашњење карактеристика основног предметног питања или информација о предметном питању, којих циљни корисници треба да буду свесни, као и могућег утицаја ових карактеристика на ниво прецизности процена или мерења предметног питања према утврђеним критеријумима, или утицаја на убедљивост доступних доказа. На пример:

- Степен у коме су информације о предметном питању квантитативне односно квалитативне, објективне односно субјективне, или се односе на претходне односно пројектоване периоде;
- Промене основног предметног питања или других околности ангажовања које утичу на упоредивост информација о предметном питању из различитих периода.

Применљиви критеријуми (видети параграф 69(д))

A164. У извештају о уверавању се утврђују критеријуми примењени за процену и мерење основног предметног питања, тако да циљни корисници могу да схвате основу за закључке практичара. Критеријуми могу бити наведени у извештају о уверавању или може бити наведена референца уколико су садржани у информацијама о предметном питању или су на други начин лако доступни циљним корисницима. У датим околностима може бити релевантно обелоданити:

- Извор применљивих критеријума, као и информацију да ли су критеријуми садржани у законима и прописима, или објављени од надлежних и признатих стручних тела применом транспарентног поступка одобравања, односно да ли су у контексту основног предметног питања то већ установљени критеријуми (и уколико нису, наводи се због чега се сматрају одговарајућим);
- Коришћене методе мерења или процене, уколико применљиви критеријуми дозвољавају избор између више метода;
- Значајна тумачења примене критеријума у околностима ангажовања; и
- Да ли је било неких измена метода мерења или процене који су коришћени;

Инхерентна ограничења (видети параграф 69(е))

A165. Док се у појединим случајевима може очекивати да корисници извештаја правилно разумеју инхерентна ограничења, у другим случајевима је прикладно да се дају јасни наводи у извештају о уверавању. На пример, у извештају на основу којег се пружа уверавање у вези са ефективношћу интерне контроле, може бити прикладно да се наведе да раније процене ефективности интерне контроле нису релевантне за будући период, услед ризика да због промењених услова, интерне контроле неће бити одговарајуће или неће бити у складу са одговарајућим политикама и процедурама.

Одређена сврха (видети параграф 69(ф))

A166. У појединим случајевима, применљиви критеријуми који су коришћени за мерење или процену основног предметног питања могу да се осмисле за одређену сврху. На пример, регулаторно тело може захтевати од одређених ентитета користе одређене применљиве критеријуме који су осмишљени за регулаторне сврхе. Да би се избегли неспоразуми, практичар у извештавању о уверавању скреће пажњу читаоцима на ову чињеницу и да, стога, информације о предметном питању, можда неће бити прикладне за неку другу сврху.

A167. Поред скретања пажње које се захтева параграфом 69(ф)), практичар може сматрати да је неопходно да укаже да је извештај о уверавању намењен само одређеним корисницима. У зависности од околности ангажовања, на пример, закона или прописа одређеног законског система, ово може да се постигне ограничавањем дистрибуције или употребе извештаја о уверавању. Иако извештај о уверавању може бити ограничен на овај начин, одсуство ограничења у погледу одређеног корисника или сврхе само по себи не указује на то да практичар има законску обавезу у погледу тог корисника или за ту сврху. Питање да ли постоји законска обавеза зависиће од законских околности сваког случаја и релевантног правног система.

Релативне одговорности (видети параграф 69(г))

A168. Идентификовањем релативних одговорности циљни корисници се информишу да одговорна страна сноси одговорност у вези са основним предметним питањем, да је лице које врши мерење или процену одговорно за мерење или процену основног предметног питања према применљивим критеријумима и да је улога практичара да независно изрази закључак у вези са информацијама о предметном питању.

Спровођење ангажовања у складу са ISAE 3000 (ревидиран) и специфичним ISAE за одређено предметно питање (видети параграф 69(х))

A169. Када се специфични ISAE који је релевантан за одређено предметно питање примењује само на део информација о предметном питању, може бити прикладно да се наведу и тај специфични ISAE и овај ISAE.

A170. Изјава која садржи непрецизне квалификујуће или ограничавајуће речи (на пример, „ангажовање је спроведено путем референци на ISAE 3000“) може кориснике извештаја о уверавању довести у заблуду.

A171. Следећи пример је илустрација изјаве у извештају о уверавању у погледу применљивости захтева контроле квалитета:

Фирма примењује Међународни стандард контроле квалитета 1, и сходно томе, одржава свеобухватни систем контроле квалитета укључујући документоване политике и процедуре у погледу усклађености са етичким захтевима, професионалним стандардима и применљивим законским и регулаторним захтевима.

Усклађеност са захтевом независности и другим етичким захтевима (видети параграф 69(j))

A172. Следећи пример је илустрација изјаве у извештају о уверавању у погледу усклађености са етичким захтевима:

Усклађени смо са захтевом независности и другим етичким захтевима *Етичког кодекса за професионалне рачуновође* који је објавио Одбор за међународне етичке стандарде за рачуновође, којим се установљавају суштински принципи интегритета, објективности, професионалне оспособљености и дужне пажње, поверљивости и професионалног понашања.

Кратак преглед извршеног рада (видети параграф А6, 69(к))

A173. Кратким прегледом извршеног рада се циљним корисницима омогућава боље разумевање закључка практичара. За велики број ангажовања на основу којих се пружа уверавање, у теорији су могуће бесконачне варијације процедура. У пракси, међутим, њих је тешко саопштити јасно и недвосмислено. Друга меродавна саопштења која је објавио Одбор за међународне стандарде ревизије и уверавања могу бити корисна практичарима приликом састављања кратког прегледа.

A174. Када ниједан специфични ISAE не обезбеђује упутство о процедурама за одређено предметно питање, кратак преглед може да садржи детаљнији опис извршеног рада. Може бити прикладно да се у кратки преглед укључи извештај да је извршени рад садржао процену адекватности применљивих критеријума.

A175. У ангажовању на основу којег се пружа уверавање ограниченог степена кратак преглед извршеног рада обично је детаљнији од прегледа за ангажовање на основу којег се пружа уверавање у разумној мери и идентификују се ограничења природе, времена и обима поступака. Разлог је у томе што је схватање природе, времена и обима извршених поступака од кључног значаја за разумевање закључка који је изражен у форми којом се преноси да ли је, на бази спроведених поступака, практичар постао упознат са материјално значајним питањем (питањима) које узрокује да практичар сматра да су информације о предметном питању материјално погрешне. Такође моје бити прикладно да се у кратком прегледу извршеног рада укаже на одређене поступке који нису спроведени, а уобичајени су за ангажовања на основу којих се пружа уверавање у разумној мери. Међутим, потпуно идентификовање свих таквих поступака можда неће бити могуће зато што је захтевано разумевање практичара и разматрање ризика по основу ангажовања мање него код ангажовања на основу којег се пружа уверавање у разумној мери.

A176. Фактори које треба размотрити при утврђивању нивоа детаљности који треба обезбедити у кратком прегледу извршеног рада могу да обухватају:

- Околности које су специфичне за ентитет (на пример, различита природа активности ентитета у поређењу са онима које су уобичајене у датом сектору.)
- Специфичне околности ангажовања које утичу на природу и обим спроведених поступака.
- Очекивања циљних корисника у погледу нивоа детаљности који треба да буде обезбеђен у извештају, на бази тржишне праксе, или применљивих закона или прописа.

A177. Важно је да кратки преглед буде написан објективно чиме се омогућава циљним корисницима да разумеју извршени рад као основу за закључак практичара. У већини случајева, ово неће обухватати детаље целог плана рада, али са друге стране је важно да не буде толико сажет да постане нејасан, нити да буде написан тако да има пренаглашавања или украшавања чињеница.

Закључак практичара (видети параграфе 12(а)(i)(а), 69(л))

A178. Примери закључака који су изражени у адекватној форми за ангажовање на основу којег се пружа уверавање у разумној мери обухватају:

- Када се изражава у погледу основног предметног питања и применљивих критеријума, „По нашем мишљењу, ентитет је, по свим материјално значајним аспектима, усклађен са законом XYZ”,
- Када се изражава у погледу информација о предметном питању и применљивим критеријумима, „По нашем мишљењу, прогноза финансијске успешности ентитета је адекватно

состављена, по свим материјално значајним аспектима, на бази критеријума XYZ ", или када се изражава у погледу тврдње одговарајуће стране, „По нашем мишљењу, тврдња [одговарајућа страна] да је ентитет усклађен са законом XYZ, је, по свим материјално значајним аспектима, истинито приказана“, или „По нашем мишљењу, тврдња [одговарајућа страна] да су кључни показатељи перформанси презентовани у складу са критеријумима XYZ, је, по свим материјално значајним аспектима, истинито приказана.“ А

179. Може бити прикладно информисати циљне кориснике о контексту у којем закључак практичара треба да се тумачи када извештај на основу којег се пружа уверавање садржи објашњење одређених карактеристика основног предметног питања са којима циљни корисници треба да буду упознати. Закључак практичара може, на пример, да садржи овакав текст: „Овај закључак је формиран на бази питања која су приказана на другом месту у овом независном извештају о уверавању.“

A180. Примери закључака изражени у форми која је адекватна за ангажовање на основу којег се пружа уверавање ограниченог степена обухватају:

- Када се изражава у погледу основног предметног питања и применљивих критеријума, „На бази спроведених поступака и прибављених доказа, нисмо уочили ништа што би могло да узрокује да сматрамо да [ентитет] није у складу, по свим материјално значајним аспектима, са законом XYZ“.

- Када се изражава у погледу информација о предметном питању и применљивих критеријума, „На бази спроведених поступака и прибављених доказа, нисмо уочили материјално значајне измене које би требало извршити у процени кључних показатеља перформанси да би они били у складу са критеријумима XYZ“.

- Када се изражава у погледу тврдње одговорне стране, „На бази спроведених поступака и прибављених доказа, нисмо уочили ништа што би узроковало да сматрамо да тврдња [одговорна страна] да је [ентитет] усклађен са законом XYZ није, по свим материјално значајним аспектима, истинито приказана“.

A181. Облици изражавања који могу бити корисни за основна претметна питања обухватају, на пример, један или комбинацију следећих:

- За нагажовања на усклађености – „у складу са“ или „усаглашен са“.
- За ангажовања у којима применљиви критеријуми описују процес или методологију за састављање или презентацију информација о претметном питању – „адекватно састављени“.
- За ангажовања у којима су принципи истинитог приказивања садржани у применљивим критеријумима – „истинито приказани“.

A182. Укључивање наслова изнад параграфа који садрже модификоване закључке, и питање(а) које узрокује модификацију, помаже бољем разумевању извештаја практичара. Примери адекватног наслова обухватају „Квалификовани закључак“, „Негативни закључак“ или „Уздржавање од изражавања закључка“ и „Основа за квалификовани закључак“, „Основа за негативан закључак“ по потреби.

Потпис практичара (видети параграф 69(м))

A183. Потпис практичара је или у име фирме практичара, лично име појединачног практичара или оба, као што је прикладно у одређеном законском систему. Поред потписа практичара, у одређеним законским системима, од практичара се може захтевати да напише изјаву у извештају практичара о професионалним звањима и признањима од стране одговарајућег тела које издаје лиценце у том правном систему.

Датум (видети параграф 69(н))

A184. Укључивањем датума извештаја о уверавању корисници се информишу да је практичар узимао у обзир догађаје настале до тог датума и њихов утицај на информације о предметном питању и на извештај о уверавању.

*Референце на стручњака којег ангажује практичар у извештају о уверавању* (видети параграф 70)

A185. У појединим случајевима, закон и прописи могу захтевати референцу на рад стручњака којег је ангажовао практичар у извештају о уверавању, на пример, за сврхе транспарентности у јавном сектору. Такође може бити прикладно у другим околностима, на пример, да се објасни природа модификације закључка практичара, или у случајевима када је рад стручњака саставни део налаза који су укључени у „дугу форму“ извештаја.



A186. Поред тога, практичар има искључиву одговорност за изражени закључак, и та одговорност није смањена када практичар користи резултате стручњака којег је ангажовао. Стога је важно, ако извештај о уверавању садржи референцу на стручњака којег је ангажовао практичар, да текст таквог извештаја не имплицира да је одговорност практичара за изражени закључак смањена због ангажовања тог стручњака.

A187. Генеричка референца у дугој форми извештаја да је ангажовање спровело адекватно квалификовано особље укључујући стручњаке за предметно питање и специјалисте за уверавање, вероватно се неће погрешно протумачити као смањена одговорност. Вероватноћа погрешног тумачења је већа, међутим, у случају кратке форме извештаја, у којој може да се презентује минимум контекстуалних информација или када се стручњак којег ангажује практичар наводи по имену. Стога, у оваквим случајевима, може бити неопходан додатни текст како би се спречило да извештај о уверавању имплицира да је практичарева одговорност за изражени закључак смањена због ангажовања стручњака.

#### **Немодификовани и модификовани закључци** (видети параграфе 74–77, Прилог)

A188. Израз „свеобухватни“ описује ефекте погрешних исказа на информације о предметном питању или могуће ефекте погрешних исказа на информације о предметном питању, ако их има, који нису откривени услед немогућности прибављања адекватних доказа. Свеобухватни ефекти на информације о конкретном питању су они који, према професионалном просуђивању практичара:

(а) Нису ограничени на одређене аспекте информација о предметном питању;

(б) Ако су ограничене, представљају или би могле да представљају значајан део информација о предметном питању; или

(ц) У погледу обелодањивања, од суштинског су значаја за разумевање информација о предметном питању од стране циљних корисника.

A189. Природа питања, и практичарев суд о свеобухватности ефеката или могућих ефеката на информације о предметном питању, утичу на врсту закључка који ће бити изражен.

A190. Примери квалификованог закључка, негативног закључка и уздржавања од изражавања закључка су:

- Квалификовани закључак (пример за ангажовања на основу којих се пружа уверавање ограниченог степена са материјално погрешним исказом) – „На бази спроведених поступака и прибављених доказа, осим ефекта питања описаног у одељку Основа за квалификовани закључак нашег извештаја, нисмо уочили ништа што би узроковало да сматрамо да тврдња [одговарајуће стране] не приказује истинито, по свим материјално значајним аспектима, усклађеност ентитета са законом XYZ.”

- Негативни закључак (пример за материјални и свеобухватни погрешни исказ за ангажовања на основу којих се пружа уверавање у разумној мери и уверавање ограниченог степена) – „Због значаја питања које је описано у одељку Основа за негативни закључак нашег извештаја, тврдња [одговарајуће стране] не приказује истинито усклађеност ентитета са законом XYZ”.

- Уздржавање од изражавања закључка (пример за материјално и свеобухватно ограничење делокруга за ангажовања на уверавању у разумној мери и у ограниченем степену) – „Због значаја питања које је описано у одељку Основа за уздржавање од изражавања закључка нашег извештаја, нисмо били у могућности да прибавимо довољно адекватних доказа да формирамо закључак о тврдњи [одговарајуће стране]. Сходно томе, нећемо изразити закључак о овој тврдњи.”

A191. У појединим случајевима, лице које врши мерење или процену може идентификовати и адекватно описати да су информације о предметном питању материјално погрешно исказане. На пример, у ангажовању на основу којег се пружа уверавање, лице које врши мерење или процену може тачно да опише све примере неусклађености. У оваквим околностима, параграф 76 захтева да практичар скрене пажњу циљним корисницима на опис материјално значајног погрешног исказа, било изражавањем квалификованог закључка или негативног закључка, или изражавањем закључка без квалификације али уз наглашавање питања путем посебне референце на то питање у извештају о уверавању.

#### **Остале одговорности у вези са комуникацијом** (видети параграф 78)

A192. Питања која могу бити прикладна за комуникацију са одговорном страном, лицем које врши мерење или процену, страном која ангажује практичара или другима, обухватају криминалне радње, сумње на криминалну радњу и пристрасност приликом припреме информација о предметном питању.

#### **Документација** (видети параграфе 79–83)

A193. Документација обухвата евиденцију образложења практичара о свим значајним питањима која захтевају професионално просуђивање и повезане закључке. Када постоје тешка

питања принципа или професионалног просуђивања, документација која садржи све релевантне чињенице које су биле познате практичару у тренутку доношења закључка могу помоћи у доказивању знања практичара.

A194. Није неопходно нити изводљиво документовати свако размотрено питање или суд који је донет током ангажовања. Такође, није неопходно да практичар документује засебно (као на пример у контролној листи) усклађеност са питањима за која је доказана усклађеност путем докумената који су укључени у досије ангажовања. Слично томе, практичар не мора да укључује у досије ангажовања нацрте радних папира који су замењени новим, напомене које одржавају непотпуна или прелиминарна размишљања, претходне копије докумената који су исправљани због штампарских или других грешака и дупликате докумената.

A195. Приликом примене професионалног просуђивања на процену обима документације коју треба припремити и задржавати, практичар може да сматра да је неопходно да обезбеди разумевање о извршеном раду и о основи основних одлука које су донете (али не детаљне аспекте ангажовања) другом практичару који нема претходног искуства са ангажовањем. Тај други практичар може само бити у могућности да стекне разумевање о детаљним аспектима ангажовања путем разговора о њима са практичарем који је припремио документацију.

A196. Документација може обухватати евиденцију, на пример:

- Идентификујућих карактеристика одређених ставки или питања које су тестиране;
  - Лица које је извршило рад на ангажовању и датум када је тај рад извршен;
  - Лица које је извршило преглед обављеног рада на ангажовању и датум и обим тог прегледа;
- и
- Разматрања значајних питања са одговорном страном (странама) и другима, укључујући природу значајних разматраних питања и када и са ким су разговори обављени.

A197. Документација може обухватати извештај о, на пример:

- Питањима која су идентификована у погледу усклађености са релевантним етичким захтевима и начин на који су решена.
- Закључцима о усклађености са захтевима независности који се примењују на ангажовање и релевантним разматрањима са фирмом која подржавају ове закључке.
- Закључцима који су донети у погледу прихватања и наставка сарадње са клијентима и ангажовања на уверавању.
- Природи и делокругу, као и закључцима који су резултат консултација предузетих током трајања ангажовања.

*Комплетирање коначног досијеа ангажовања*

A198. ISQC 1 (или други професионални захтеви или захтеви у закону или прописима који су барем једнако строги као ISQC 1) захтева од фирми да успоставе политике и процедуре за благовремено комплетирање досијеа ангажовања. Одговарајуће временско ограничење у оквиру којег треба комплетирати састављање коначног досијеа ангажовања је обично највише 60 дана од датума извештаја о уверавању.

A199. Комплетирање коначног досијеа ангажовања након датума извештаја о уверавању је административни процес који не обухвата спровођење нових поступака или изођење нових закључака. Међутим, могуће је унети измене у документацију током процеса коначног комплетирања уколико су административне природе. Примери оваквих измена обухватају:

- Брисање или одбацивање документације која је замењена накнадном.
- Сортирање, разврставање и унакрсно референцирање радних папира.
- Потписивање контролних листа које се односе на завршетак процеса састављања досијеа.
- Документовање доказа које је практичар прибавио, о којима је разговарао и постигао сагласност са релевантним члановима тима на ангажовању пре датума извештаја о уверавању.

A200. ISQC 1 (или национални захтеви који су барем једнако строги као ISQC 1) захтева од фирми да установе политике и процедуре за чување документације о ангажовању. Период чувања за ангажовања на основу којих се пружа уверавање обично није краћи од пет година од датума извештаја о уверавању.

-----

Међународни стандард контроле квалитета (ISQC) 1, Контрола квалитета фирми које врше ревизију, преглед финансијских информација, друга ангажовања на основу којих се пружа уверавање и сродне услуге ISRS 4400, Ангажовања на обављању уговорених поступака у вези са финансијским информацијама и ISRS 4410, Ангажовања на компилацији  
 Овај ISAE садржи захтеве и примену и друга објашњења који су специфични за ангажовања на основу којих се пружа уверавање у разумној мери и уверавање ограниченог степена базирано на тврдњама. Овај ISAE такође може да се примењује на директна ангажовања на основу којих се пружа разумно и уверавање ограниченог степена, прилагођен и допуњен по потреби у околностима ангажовања.

Кодекс IESBA, параграф 210.6

ISQC 1, параграф 26

ISQC 1, параграф 33

ISQC 1, параграф 45

ISQC 1, параграф A54

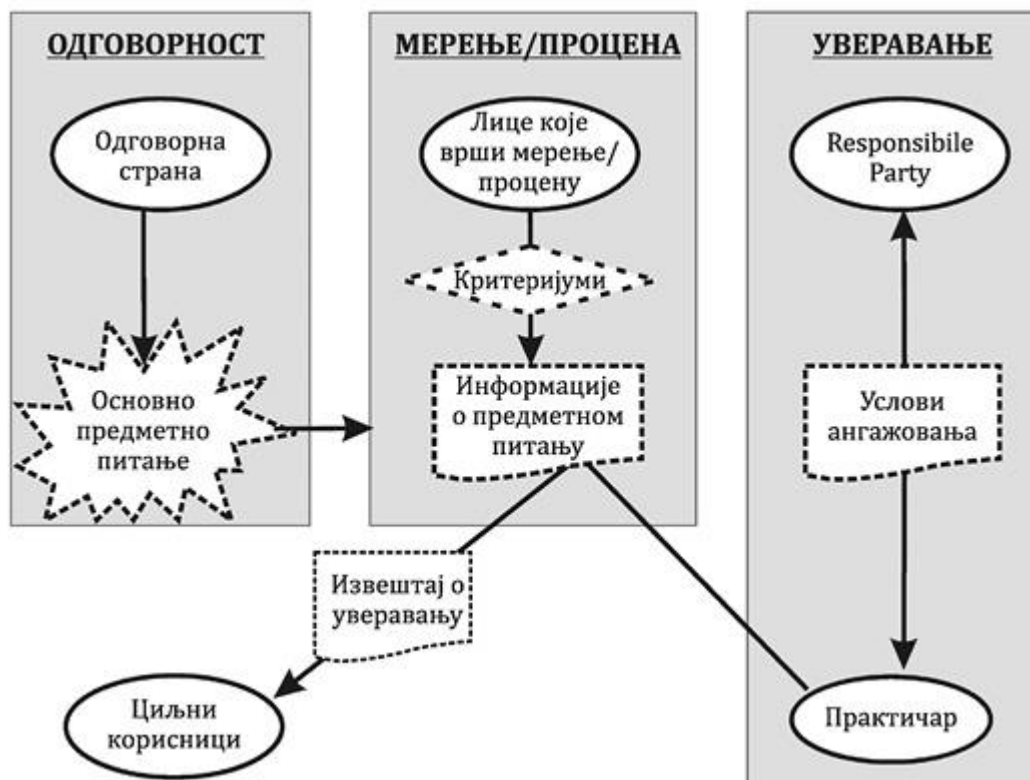
ISQC 1, параграф 47

ISQC 1, параграф A61

### Прилог

(видети параграфе 2, A8, A11, A16, A36–A38)

### Улоге и одговорности



1. Сва ангажовања на основу којих се пружа уверавање имају најмање три стране: одговорну страну, практичара и циљне кориснике. У зависности од околности ангажовања, такође може постојати засебна улога лица које врши мерење или процену или стране која ангажује практичара.

2. Дијаграм горе илуструје начин на који су следеће улоге повезане са ангажовањем на основу којег се пружа уверавање:

(а) Одговорна страна је одговорна за основно предметно питање.

(б) Лице које врши мерење или процену користи критеријуме за мерење или процену основног предметног питања што резултира информацијама о предметном питању.

(ц) Страна која ангажује практичара договара се о условима ангажовања са практичарем.

(д) Практичар прибавља довољно адекватних доказа у циљу изражавања закључка који је осмишљен да повећа степен поузданости других циљних корисника осим одговорне стране у информације о предметном питању.

(е) Циљни корисници доносе одлуке на бази информација о конкретном питању. Циљни корисници су поједнац (појединци) или организација(е) или њихова група(е) за које практичар очекује да ће користити извештај о уверавању.

3. О овим улогама могу се донети следећа запажања:

- Свако ангажовање на основу којег се пружа уверавање има најмање једну одговорну страну и циљне кориснике, поред практичара.

- Практичар не може да буде одговорна страна, страна која ангажује нити циљни корисник.

- У директном ангажовању, практичар је такође лице које врши мерење или процену.

- Код ангажовања на потврђивању, одговорна страна, или неко други, али не практичар, може бити лице које врши мерење или процену.

- Када практичар врши мерење или процену основног предметног питања према критеријумима, ангажовање, је директно. Природа тог ангажовања не може да се промени у ангажовање на потврђивању тако што ће друга страна предузети одговорност за мерење или процену, на пример, тако што ће одговорна страна приложити изјаву уз информације о предметном питању у којој прихвата одговорност за њих.

- Одговорна страна може да буде страна која ангажује практичара.

- У великом броју ангажовања на основу којих се пружа уверавање, одговорна страна такође може бити лице које врши мерење или процену и страна која ангажује практичара. Пример је када ентитет ангажује практичара да спроведе ангажовање на уверавању у погледу извештаја који је саставио о сопственим праксама одрживости. Пример случаја када се одговорна страна разликује од лица које врши мерење или процену је када је практичар ангажован да спроведе ангажовање на уверавању о извештају који је саставила владина организација о праксама одрживости одређене приватне компаније.

- Код ангажовања на потврђивању, лице које врши мерење или процену обично обезбеђује практичару писану изјаву о информацијама о предметном питању. У појединим случајевима, практичар можда неће бити у могућности да добије овакву изјаву, на пример, када страна која ангажује практичара није лице које врши мерење или процену.

- Одговорна страна може бити само један од циљних корисника, али не и једини.

- Одговорна страна, лице које врши мерење или процену и циљни корисници могу бити из различитих ентитета или из истог ентитета. Као пример другог случаја, у структури одбора из два нивоа, надзорни одбор може да тражи уверавање о информацијама које обезбеђује управни одбор тог ентитета. Однос између одговорне стране, лица које врши мерење или процену и циљних корисника треба посматрати у оквиру контекста специфичног ангажовања и може се разликовати од традиционалних дефинисаних линија одговорности. На пример, више руководство ентитета (и циљни корисник) може ангажовати практичара да спроведе ангажовање на основу којег се пружа уверавање о одређеном аспекту активности ентитета који је директна одговорност руководства нижег нивоа (одговорне стране), али за који је више руководство је коначно одговорно.

- Страна која ангажује практичара која није одговорна страна, може бити циљни корисник.

4. Закључак практичара може да се формулише у погледу:

- Основног предметног питања и применљивих критеријума;

- Информација о предметном питању и применљивих критеријума; или

- Изјаве одговарајуће стране.

5. Практичар и одговорна страна могу да се договоре да примењују принципе ISAE на ангажовање у случају када нема циљних корисника осим одговорне стране, али када су сви остали захтеви ISAE испуњени. У оваквим случајевима, извештај практичара обухвата изјаву којом се ограничава коришћење извештаја на одговорну страну.

**МЕЂУНАРОДНИ СТАНДАРД АНГАЖОВАЊА  
НА ОСНОВУ КОЈИХ СЕ ПРУЖА УВЕРАВАЊЕ 3400**  
(Некадашњи ISA 810)

# **ПРЕГЛЕД ПРОЈЕКТОВАНИХ ФИНАНСИЈСКИХ ИНФОРМАЦИЈА**

(Стандард је важећи)

## **САДРЖАЈ**

Параграф  
Увод 1–7

Уверавање ревизора  
у вези са пројектованим финансијским информацијама 8–9

Прихватање ангажовања 10–12

Разумевање пословања 13–15

Период на који се информације односе 16

Поступци прегледа 17–25

Презентација и обелодањивање 26

Извештај о прегледу пројектованих финансијских  
информација 27–33

Међународни стандард ангажовања на основу којих се пружа уверавање (ISAE) 3400, *Преглед пројектованих финансијских информација* треба тумачити у контексту *Предговора Међународним стандардима контроле квалитета, ревизије, уверавања и сродних услуга*.

## **Увод**

1. Циљ овог међународног стандарда ангажовања на основу којих се пружа уверавање (ISAE) је да успостави стандарде и пружи упутства у вези са ангажовањем на прегледу и извештавању о пројектованим финансијским информацијама, укључујући поступке за преглед најбољих процена и хипотетичких претпоставки. Овај стандард се не примењује код прегледа пројектованих финансијских информација општег и описног карактера, као што су расправе и анализе у годишњим извештајима ентитета, иако низ овде изнетих поступака може бити користан и за такав преглед.

**2. Код ангажовања на прегледу пројектованих финансијских информација, ревизор треба да прибави довољан и адекватан доказ о томе:**

(а) **да ли су претпоставке руководства за најбољу процену, на којима се заснивају пројектоване финансијске информације применљиве и разумне, а код хипотетичких претпоставки, да ли су те претпоставке конзистентне са циљевима информација;**

(б) **да ли су пројектоване финансијске информације исправно састављене на основу тих претпоставки;**

(ц) **да ли су пројектоване финансијске информације правилно презентиране, а све материјално значајне претпоставке на одговарајући начин обелодањене, укључујући и јасну индикацију о томе да ли се ради о претпоставкама најбоље процене или хипотетичким претпоставкама и**

(д) **да ли су пројектоване финансијске информације конзистентне са финансијским извештајима из претходних периода и састављене у складу са одговарајућим рачуноводственим начелима.**

3. Израз „пројектоване финансијске информације” означава финансијске информације засноване на претпоставкама о догађајима који могу настати у будућности и могућим акцијама ентитета. Оне су по природи веома субјективне и за њихово састављање је потребан значајан степен просуђивања. Пројектоване финансијске информације могу бити у облику прогнозе, пројекције или комбинације једног и другог, на пример, прогнозе за једну годину и пројекције за пет година.

4. „Прогноза” означава пројектоване финансијске информације састављене на основу претпоставки о будућим догађајима за које руководство очекује да ће настати и на основу акција које руководство очекује да ће предузети, а према процени на дан састављања информације, (претпоставке најбоље процене).

5. „Пројекција” означава пројектоване финансијске информације састављене на основу:

(а) хипотетичких претпоставки о будућим догађајима и акцијама руководства које се и не морају очекивати, што је случај код ентитета у почетној фази пословања или код ентитета која предвиђају велике промене у природи пословања или

(б) комбинације претпоставки о најбољој процени и хипотетичких претпоставки.

Ове информације, према процени на дан њиховог састављања, илуструју могуће последице догађаја и акција уколико ти догађаји и акције стварно настану (сценарио „шта ако“).

6. Пројектоване финансијске информације могу да садрже финансијске извештаје или један, односно више елемената финансијских извештаја, а могу бити састављене ради:

- (а) интерних управљачких потреба, на пример, за оцену ефеката могућих инвестиција, или
- (б) достављања трећим лицима, на пример:

- проспекти који потенцијалним инвеститорима пружа информације о очекиваним ефектима;
- годишњи извештај ради пружања информација акционарима, законодавним органима и другим заинтересованим странама;
- документ за информисање кредитора, који, на пример, може да укључи прогнозу новчаних токова.

7. Руководство је одговорно за састављање и презентовање пројектованих финансијских информација, што укључује и идентификовање и обелодањивање претпоставки на којима су те информације засноване. Од ревизора се може тражити да прегледа пројектоване финансијске информације и о тим информацијама поднесе извештај да би појачао њихову веродостојност, како у случају намере да те информације користе трећа лица, тако и код коришћења за интерне потребе.

#### **Уверавање ревизора у вези са пројектованим финансијским информацијама**

8. Пројектоване финансијске информације се односе на догађаје који још нису настали, али могу настати, односно на акције које још нису, али могу бити предузете. Иако може постојати доказ којим се поткрепљују претпоставке на којима су пројектоване финансијске информације засноване, тај доказ је обично окренут будућности и, због тога, по природи ствари хипотетичан, за разлику од уобичајеног доказа који је на располагању код ревизије финансијских информација из претходних периода. Због тога ревизор није у позицији да изрази мишљење да ли ће резултати приказани у пројектованим финансијским информацијама бити остварени.

9. Даље, имајући у виду врсту расположивог доказа за оцену претпоставки на којима су пројектоване финансијске информације засноване, ревизор може наићи на тешкоће у погледу нивоа уверавања који је довољан за позитивну форму изражавања мишљења да претпоставке не садрже материјално значајне грешке. Због тога, према овом стандарду, када подноси извештај о реалности претпоставки од којих је пошло руководство, ревизор пружа само умерен степен уверавања. Међутим, када ревизор процени да се он сам у довољној мери уверио, не искључује се могућност изражавања позитивне форме уверавања о претпоставкама.

#### **Прихватање ангажовања**

10. Пре него што прихвати ангажовање на прегледу пројектованих финансијских информација, ревизор треба, између осталог, да размотри:

- за које сврхе намеравају да се користе информације,
- да ли ће информације бити дистрибуиране на широј основи, или само ограниченом броју корисника,
- кава је природа претпоставки, тј. да ли се ради о најбољој процени или о хипотетичким претпоставкама,
- који ће елементи бити укључени у информације,
- на који се период односе информације.

**11. Ревизор не треба да прихвати ангажовање, односно треба да се повуче из ангажовања када је јасно да су претпоставке нереалне или када стекне уверење да пројектоване финансијске информације неће одговарати сврси за коју намеравају да се користе.**

12. **Ревизор и клијент треба да уговоре услове ангажовања.** У интересу је и ентитета и ревизора да ревизор пошаље писмо о ангажовању, како би се избегли неспоразуми у вези са ангажовањем. У писму о ангажовању треба обрадити питања из тачке 10. и изнети одговорност руководства у вези са претпоставкама и његову обавезу да ревизору обезбеди релевантне информације и изворне податке коришћене за формулисање претпоставки.

#### **Разумевање пословања**

**13. Ревизор треба да стекне довољан ниво разумевања у вези са пословањем клијента како би могао да процени да ли су идентификоване све значајне претпоставке потребне за састављање пројектованих финансијских информација.** Ревизор треба такође

да се упозна са процесом који ентитет примењује код израде пројектованих финансијских информација, разматрајући на пример:

- Интерне контроле над системом који се користи за израду пројектованих финансијских информација, као и стручност и искуство лица која састављају пројектоване финансијске информације.

- Природу документације коју је ентитет припремио ради поткрепљивања претпоставки од којих је руководство пошло.

- У ком обиму су коришћене статистичке, математичке и компјутерске технике.

- Који методи су коришћени за формулисање и примену претпоставки.

- Прецизност пројектованих финансијских информација за раније периоде и разлоге за значајна одступања.

**14. Ревизор треба да процени у којој мери је оправдано ослањање на финансијске информације ентитета које се односе на претходне периоде.** Ревизор треба да познаје финансијске информације ентитета које се односе на претходне периоде како би оценио да ли су пројектоване финансијске информације састављене на конзистентној основи са финансијским информацијама из претходних периода и на тај начин обезбедио документоване критеријуме за оцену претпоставки од којих је руководство пошло. Ревизору ће бити потребно да утврди, на пример, да ли су релевантне информације претходних периода биле предмет ревизије или прегледа и да ли су за њихово састављање коришћена прихватљива рачуноводствена начела.

15. Ако ревизијски извештај или извештај о прегледу прегледу историјских финансијских информација из претходног периода, није био немодификован, или ако је ентитет у почетној фази пословања, ревизор треба да размотри расположиве чињенице и њихов утицај на преглед пројектованих финансијских информација.

#### **Период на који се информације односе**

**16. Ревизор треба да размотри на који временски период се пројектоване финансијске информације односе.** Пошто се хипотетичност претпоставки повећава са дужином периода на који се односе, способност руководства да сачини најбоље процене претпоставки се сразмерно смањује. Стога период на који се пројектоване информације односе не треба да буде дужи од периода за који руководство има реалну основу да дефинише претпоставке. Следе неки од релевантних фактора за ревизорово разматрање временског периода на који се пројектоване финансијске информације односе:

- Пословни циклус, на пример када се ради о већим пројектима градње, потребно време за завршетак пројекта може диктирати период на који се пројектоване финансијске информације односе.

- Степен поузданости претпоставки, на пример ако ентитет уводи нови производ, период за израду пројекција може бити кратак и подељен у мале сегменте, као што су недеље или месеци. За разлику од тога, ако ентитет поседује имовину по основу дугорочног најма, релативно дуг период за који се израђују пројектоване финансијске информације може бити прихватљив.

- Потребе корисника, на пример пројектоване финансијске информације се могу саставити у вези са захтевом за одобравање кредита и то за период који је потребан да се остваре потребна средства за отплату кредита. За разлику од тога, у вези са емитовањем обвезница могу се припремити информације за инвеститоре, којима се илуструје намеравамо коришћење средстава из емисије у наредном периоду.

#### **Поступци прегледа**

**17. Приликом одређивања природе, времена и обима поступака прегледа, разматрања ревизора треба да укључе:**

(а) **вероватноћу настанка материјално значајних грешака;**

(б) **стечена сазнања у току ранијих ангажовања;**

(ц) **стручност руководства за састављање пројектованих финансијских информација;**

(д) **у којој мери на пројектоване информације утиче процена руководства; и**

(е) **адекватност и поузданост коришћених података.**

18. Ревизор процењује извор и поузданост доказа којима се поткрепљују претпоставке руководства за најбољу процену. Довољан и адекватан доказ се прибавља из интерних и спољних извора, што укључује и разматрање претпоставки у светлу информација о прошлости и процену да ли су оне засноване на плановима које ентитет може да оствари.

19. Када се користе хипотетичке претпоставке, ревизор оцењује да ли су све значајне импликације тих претпоставки узете у обзир. На пример, ако се претпостави да ће продаја расти изнад тренутног производног капацитета фабрике, пројектоване финансијске информације треба да садрже неопходне инвестиције у допунске капацитете или друге трошкове везане за очекивану продају, као што су трошкови подуговарања производње.

20. Иако не треба да прибавља доказ којим се поткрепљују хипотетичке информације, ревизор мора да се увери да су те претпоставке конзистентне са сврхом пројектованих финансијских информација и да не постоје разлози за веровање да су очигледно нереалне.

21. Ревизор треба да се увери да су пројектоване финансијске информације исправно састављене на основу претпоставки руководства, тако што ће извршити провере као што су, на пример, провера рачунске тачности и преглед интерне конзистентности, то јест, провера да ли су акције које руководство намерава да предузме међусобно спојиве и да ли не постоје неконзистентности код израчунавања износа на основу уобичајених варијабли као што су каматне стопе.

22. Ревизор треба да се концентрише на обим до кога области посебно осетљиве на варијације могу имати материјално значајне ефекте на резултате приказане у пројектованим финансијским информацијама. То ће утицати и на обим до кога ће ревизор тражити одговарајући доказ. Такође ће имати утицај на процену ревизора да ли су информације правилно и адекватно обелодањене.

23. Када је ангажован на прегледу једног или више елемената пројектованих финансијских информација, као што је појединачан финансијски извештај, важно је да ревизор узме у обзир међузависност са другим компонентама финансијских извештаја.

24. Када се пројектоване финансијске информације односе и на део периода који је протекао, ревизор треба да размотри до ког обима поступци треба да се примене и на информације о том протеклом периоду. Поступци ће бити различити, зависно од тога колики је период протекао.

**25. Ревизор треба да прибави писане изјаве руководства које се односе на намеравано коришћење пројектованих финансијских информација, потпуност значајних претпоставки руководства и прихватање одговорности руководства за пројектоване финансијске информације.**

**Презентација и обелодањивање**

26. Приликом оцењивања презентације и обелодањивања пројектованих финансијских информација, поред разматрања специфичних обавеза које проистичу из релевантних аката, прописа или професионалних стандарда, ревизор треба да размотри још и:

(а) да ли је презентација пројектованих финансијских информација информативна и да ли наводи на погрешне закључке;

(б) да ли су рачуноводствене политике јасно обелодањене у напоменама уз пројектоване финансијске информације;

(ц) да ли су претпоставке на одговарајући начин обелодањене у напоменама уз пројектоване финансијске информације. Треба да буде јасно да ли претпоставке представљају најбоље процене руководства или су хипотетичке, а у случајевима када се претпоставке односе на области које су материјално значајне, односно са високим степеном неизвесности, та неизвесност и њен ефекат на резултате треба да буду на одговарајући начин обелодањени;

(д) да ли је обелодањен датум када је пројектована финансијска информација сачињена. Руководство треба да потврди да претпоставке важе на тај дан, иако је прикупљање поткрепљујућих информација вршено у току неког временског периода;

(е) да ли, у случајевима када се резултати у пројектованим финансијским информацијама приказују у распону, основа за одређивање распона за поједина питања није одабрана на пристрасан и погрешан начин; и

(ф) да ли су обелодањене промене у рачуноводственој политици настале након састављања последњих рачуноводствених извештаја за протекле периоде, укључујући разлоге за те промене и њихове ефекте на пројектоване финансијске информације.

**Извештај о прегледу пројектованих финансијских информација**

**27. Извештај ревизора о прегледу пројектованих финансијских информација треба да садржи следеће:**

**(а) назив;**

**(б) коме је извештај упућен;**

**(ц) идентификацију пројектованих финансијских информација;**

**(д) позив на Међународне стандарде ангажовања на основу којих се пружа уверавање (ISAE) или релевантне националне стандарде, односно примењиву праксу у вези са пројектованим финансијским информацијама;**

**(е) саопштење да је руководство одговорно за пројектоване финансијске информације и за претпоставке на којима су те информације засноване;**



**(ф) позив, када је то потребно, на намену, односно на ограничену дистрибуцију пројектованих финансијских информација;**

**(г) саопштење у облику негативне форме уверавања о томе да ли претпоставке пружају разумну основу за пројектоване финансијске информације;**

**(х) мишљење да ли су финансијске информације исправно састављене на основу претпоставки и презентоване у складу са релевантним оквиром за финансијско извештавање;**

**(и) одговарајућа упозорења која се односе на могућност остваривања резултата приказаних у пројектованим финансијским информацијама;**

**(ј) датум извештаја који треба да се подудара са датумом када су завршени поступци прегледа;**

**(к) адреса ревизора; и**

**(л) потпис.**

(м) У извештају треба да се:

◦ На бази прегледа доказа који поткрепљују претпоставке, наведе да ли је ревизор запазио било шта на основу чега би могао да поверује да претпоставке не пружају разумну основу за пројектоване финансијске информације.

◦ Изрази мишљење да ли су пројектоване финансијске информације исправно састављене на бази претпоставки и презентоване у складу са релевантним оквиром за финансијско извештавање.

◦ Наведе:

□ да остварени резултати могу бити различити од пројектованих финансијских информација, због тога што претпостављени догађаји често не настају онако како се очекивало, а разлике могу бити материјално значајне. Слично, када се пројектоване финансијске информације приказују у распону, треба навести да не постоји сигурност да ће остварени резултати бити у оквиру тог распона и

□ да су пројектоване финансијске информације састављене ради (навести разлог), на основу низа претпоставки које укључују хипотетичке претпоставке о будућим догађајима и акцијама руководства, за које се очекује да ће настати, односно да ће бити предузете. Следствено томе, читаоци се упозоравају да се пројектоване финансијске информације не могу користити за друге сврхе осим за оне које су наведене.

28. Следећи извод приказује извештај ревизора о прогнози, немодификован:

„Прегледали смо прогнозу у складу са Међународним стандардима ангажовања на основу којих се пружа уверавање који се примењују на преглед пројектованих финансијских информација. За прогнозу, укључујући и изнете претпоставке у напомени X, на којима је прогноза заснована, одговорно је руководство.

На бази нашег прегледа доказа који поткрепљује претпоставке, нисмо запазили ништа на основу чега бисмо могли да поверујемо да те претпоставке не пружају разумну основу за дату прогнозу. По нашем мишљењу, прогноза је исправно израђена на основу изнетих претпоставки и приказана је у складу са...

Постоји вероватноћа да остварени резултати буду различити од прогнозе због тога што претпостављени догађаји често не настају онако како се очекивало, а разлике могу бити материјално значајне.”

29. Следећи извод приказује извештај ревизора о пројекцији, немодификован:

„Прегледали смо пројекцију у складу са Међународним стандардима ангажовања на основу којих се пружа уверавање који се примењују на преглед пројектованих финансијских информација. За пројекцију, укључујући и изнете претпоставке у напомени X, на којима је пројекција заснована, одговорно је руководство.

Ова пројекција је састављена за (навести сврху). Пошто је ентитет у почетној фази пословања, пројекција је израђена на основу низа претпоставки које укључују и хипотетичке претпоставке о будућим догађајима и акцијама руководства чије се настајање, односно предузимање не мора очекивати. Следствено томе, читаоци се упозоравају да је пројекција израђена за сврху која је наведена, док за друге сврхе може бити неприкладна.

На бази нашег прегледа доказа који поткрепљује претпоставке, нисмо запазили ништа на основу чега бисмо веровали да те претпоставке не пружају разумну основу за дату пројекцију уз претпоставку да (навести или се позвати на хипотетичке претпоставке). По нашем мишљењу пројекција је исправно припремљена на основу изнетих претпоставки и приказана је у складу са...”

Чак и ако догађаји наведени у хипотетичким претпоставкама настану, постоји и даље вероватноћа да остварени резултати буду различити од пројекције због тога што претпостављени догађаји често не настају онако како се очекивало, а разлике могу бити материјално значајне.

**30. Када верује да презентовање и обелодањивање пројектованих финансијских информација није адекватно, ревизор у свом извештају о пројектованим финансијским информацијама треба да изрази квалификовано мишљење или негативно мишљење, односно да се, уколико прикладно, повуче из ангажовања.** Пример за такву одлуку је када финансијске информације на одговарајући начин не обелодањују последице веома осетљивих претпоставки.

**31. Када верује да једна или више значајних претпоставки не пружају разумну основу за пројектоване финансијске информације, сачињене на бази претпоставки о најбољој процени, односно да једна или више значајних претпоставки не пружају разумну основу за пројектоване финансијске информације на бази датих хипотетичких претпоставки, ревизор треба у извештају да изрази негативно мишљење о пројектованим финансијским информацијама, или да се повуче из ангажмана.**

**32. Када на преглед имају утицаја услови који ограничавају примену једног или више поступака који се сматрају неопходним у датим околностима, ревизор треба или да се повуче из ангажмана или се уздржи од изражавања мишљења и у извештају о пројектованим финансијским информацијама опише релевантно ограничење обима рада.**

*Навести име ентитета, период на који се прогноза односи и одговарајућу идентификацију, као што је позив на странице или идентификацију појединих извештаја.*

*Навести релевантан оквир за финансијско извештавање.*

*Навести име ентитета, период на који се пројекција односи и одговарајућу идентификацију, као што је позив на странице или идентификација појединих извештаја.*

*Види фусноту 2.*

**МЕЂУНАРОДНИ СТАНДАРД АНГАЖОВАЊА  
НА ОСНОВУ КОЈИХ СЕ ПРУЖА УВЕРАВАЊЕ (ISAE) 3402  
ИЗВЕШТАЈ О УВЕРАВАЊУ  
У ПОГЛЕДУ КОНТРОЛА У УСЛУЖНОЈ ОРГАНИЗАЦИЈИ**

(Стандард важи за извештаје ревизора услужне организације којима се пружа уверавање за периоде који се завршавају 15. јуна 2011. године или касније)

**САДРЖАЈ**

*Параграфи*

**Увод**

Делокруг овог стандарда 1–6

Датум ступања на снагу 7

**Циљеви 8**

**Дефиниције 9**

**Захтеви**

ISAE 3000 10

Етички захтеви 11

Руководиоци и лица овлашћена за управљање 12

Прихватање и наставак сарадње 13–14

Процена примерености критеријума 15–18

Материјалност 19

Разумевање система услужне организације 20

Прибављање доказа у вези са описом 21–22

Прибављање доказа о осмишљености контрола 23

Прибављање доказа  
у вези са ефективном применом контрола 24–29

Рад функције интерне ревизије 30–37

Писане изјаве 38–40

Остале информације 41–42

Накнадни догађаји 43–44

Документација 45–52

Израда извештаја ревизора услужне организације којим се пружа ангажовање 53–55

Остале одговорности које се тичу комуникације 56

### **Примена и друга објашњења**

Делокруг овог стандарда А1–А2

Дефиниције А3–А4

Етички захтеви А5

Руководство и лица овлашћена за управљање А6

Прихватање и наставак сарадње А7–А12

Процена адекватности критеријума А13–А15

Материјалност А16–А18

Разумевања система услужне организације А19–А20

Прибављање доказа у вези са описом А21–А24

Прибављање доказа о осмишљености контрола А25–А27

Прибављање доказа у вези са ефективном применом контрола А28–А36

Рад функције интерне ревизије А37–А41

Писане изјаве А42–А43

Остале информације А44–А45

Документација А46

Израда извештаја ревизора услужне организације којим се пружа ангажовање А47–А52

Остале одговорности које се тичу комуникације А53

Прилог 1: Примери изјава услужних организација

Прилог 2: Илустрација извештаја ревизора услужне организације којим се пружа уверавање

Прилог 3: Илустрације модификованих извештаја ревизора услужне организације

Међународни стандард ангажовања на основу којих се пружа уверавање (ISAE) 3402 треба тумачити у контексту „Предговора Међународним стандардима и саопштењима контроле квалитета, ревизије, прегледа, осталих уверавања и сродних услуга“, којим се успоставља надлежност ISAE.

### **Увод**

#### **Делокруг овог стандарда**

1. Овај међународни стандард ангажовања на основу којих се пружа уверавање (ISAE) се бави ангажовањима на основу којих се пружа уверавање, а која спроводи професионални рачуновођа у јавној пракси у циљу пружања извештаја за потребе ентитета корисника и њихових ревизора, који се тиче контрола у услужној организацији која пружа услуге ентитетима корисницима, и који ће вероватно бити релевантан за интерну контролу ентитета корисника пошто је повезан са финансијским извештавањем. Овај стандард допуњава ISA 402 будући да извештај израђен у складу са овим ISAE може да пружи адекватан доказ у складу са ISA 402. (видети параграф А1)

2. Међународни оквир за ангажовања на основу којих се пружа уверавање (Оквир уверавања) наводи да ангажовање на основу ког се пружа уверавање може да буде ангажовање којим се пружа „разумно уверавање“ или „ограничено уверавање“, те да ангажовање којим се пружа уверавање може да буде „ангажовање на потврђивању“ и „директно ангажовање“. Овај

стандард се бави искључиво ангажовањима на потврђивању којима се изражава разумно уверавање.

3. Овај стандард се примењује само када услужна организација има одговорност или је на неки други начин у стању да да изјаву у вези са адекватном осмишљеношћу контрола. Овај стандард се на бави ангажовањима којима се пружа уверавање:

(а) само у циљу извештавања да ли контроле у услужној организацији функционишу како је описано; или

(б) у циљу извештавања о услужним контролама у услужној организацији различитим од оних које се односе на услугу која је вероватно релевантна за интерну контролу корисника зато што се односи на финансијско извештавање (на, пример, контроле које имају утицај на производњу или контролу квалитета у ентитету).

Овај стандард, међутим, пружа одређене смернице и за таква ангажовања спроведена у складу са ISAE 3000. (видети параграф A2)

4. Поред извештаја о уверавању у вези, ревизор услужне организације такође може да буде ангажован на изради следећих врста извештаја којима се не бави овај стандард:

(а) Извештај о трансакцијама ентитета корисника или салдима рачуна у евиденцији коју води услужна организација, или

(б) Извештај о договореним поступцима које се тичу контрола у услужној организацији.

*Однос према ISAE 3000 (ревидиран), осталим професионалним стандардима, саопштењима и осталим захтевима*

5. Од ревизора се захтева усклађеност са ISAE 3000 (ревидиран) и овим стандардом приликом извођења ангажовања на уверавању о контролама услужне организације. Овај стандард допуњава али не замењује стандард ISAE 3000 (ревидиран) и представља проширење примене стандарда ISA 3000 (ревидиран) за примену у ангажовањима на основу којих се пружа разумно уверавање у погледу контрола у услужној организацији.

6. Усклађеност са ISAE 3000 (ревидиран) захтева, између осталог усклађеност са Деловима А и Б Етичког кодекса за професионалне рачуновође који објављује Одбор за међународне етичке стандарде за рачуновође и у вези са ангажовањем на пружању уверавања или испуњавања других професионалних захтева или захтева које намећу закони и регулатива, а који су барем једнако строги. Такође се захтева да партнер у ангажовању буде запослен у фирми која примењује ISQC 1 или професионалне захтеве, или захтеве које намећу закони и регулатива, а који су барем једнако строги као ISQC1.

#### **Датум ступања на снагу**

7. Овај стандард је на снази за извештаје ревизора услужне организације којима се пружа уверавање за периоде који се завршавају 15. јуна 2011. године или касније.

#### **Циљеви**

8. Циљеви ревизора услужне организације су:

(а) да стекне разумно уверавање, по свим материјално значајним аспектима, на основу одговарајућих критеријума:

(i) Да ли опис система услужне организације (који је дала сама организација) истинито и објективно представља систем који је осмишљен и имплементиран током одређеног периода (или у случају извештаја типа 1, на одређени датум);

(ii) Да ли су контроле које се односе на контролне циљеве наведене у опису система услужне организације адекватно осмишљене током одређеног периода (или у случају извештаја типа 1, на одређени датум);

(iii) Да ли су, када су укључене у обим ангажовања, контроле оперативно ефективне за сврхе пружања разумног уверавања да су контролни циљеви наведени у опису система услужне организације остварени током одређеног периода.

(б) Да извести о питањима наведеним у тачки (а), у складу са налазима ревизора услужне организације.

#### **Дефиниције**

9. У овом стандарду, наведени појмови имају следеће значење:

(а) Метод исечка – Метод обраде услуга које пружа услужна организација – подизвођач, када опис система услужне организације укључује и природу услуга које пружа услужна организација –

подизвођач, али када су релевантни контролни циљеви и повезане контроле тог подизвођача искључене из описа система услужне организације и из обима ангажовања ревизора услужне организације. Опис система услужне организације (који је дала сама организација) и обим ангажовања ревизора услужне организације укључују контроле у услужној организацији којима се прати ефективност контрола у подизвођачу, које могу да укључују и преглед извештаја услужне организације који се тиче уверавања о контролама у услужној организацији – подизвођачу.

(б) Допунске контроле у ентитетима корисницима – Контроле за које организација која пружа услуге претпоставља да ће бити уведене у примену од стране ентитета корисника и које се идентификују у опису система уколико је то неопходно да би се остварили циљеви примене контрола.

(ц) Контролни циљ – Циљ или сврха одређеног аспекта контрола. Контролни циљеви се односе на ризике које контроле треба да ублаже.

(д) Контроле у услужној организацији – Контроле над остварењем контролног циља који је обухваћен извештајем ревизора услужне организације којим се пружа уверавање. (видети параграф А3)

(е) Контроле у услужној организацији подизвођачу – Контроле у услужној организацији подизвођачу којима се пружа разумно уверавање о испуњавању контролног циља.

(ф) Критеријуми – Критеријуми су стандардне вредности (репери) који се користе за евалуацију или одмеравање предмета испитивања и укључују. „Применљиви критеријуми“ су критеријуми који се примењују за конкретно ангажовање

(г) Метод укључивања – Метод обраде услуга које пружа услужна организација подизвођач, где опис система услужне организације садржи и природу услуга које пружа та организација, а релевантни контролни циљеви тог подизвођача и повезане контроле су укључене у опис система услужне организације и у обим ангажовања ревизора услужне организације. (Видети параграф А4)

(х) Функција интерне ревизије – Функција у оквиру ентитета која врши активности уверавања и консултовања осмишљене у циљу процењивања и унапређивања ефективности процеса управљања ентитетом, управљања ризиком и интерне контроле.

(и) Интерни ревизори – Појединци који обављају активности које чине функцију интерне ревизије. Интерни ревизори могу да буду део одељења интерне ревизије или сектора који има еквивалентну функцију.

(ј) Извештај о опису и осмишљености контрола у услужној организацији (који се у овом стандарду назива „извештај типа 1“) – Извештај који садржи:

(i) Опис система услужне организације (израђен од стране саме организације);

(ii) Писану изјаву услужне организације да, по свим материјално значајним аспектима и на основу одговарајућих критеријума:

а. Опис истинито и објективно представља систем услужне организације онако како је осмишљен и како се примењивао на одређени датум;

б. су контроле које се односе на контролне циљеве наведене у опису система услужне организације, биле адекватно осмишљене на одређени датум; и

(iii) Извештај ревизора услужне организације којим се пружа уверавање којим се изражава закључак о разумном уверавању о питањима наведеним у (ii)а–б. изнад.

(к) Извештај о опису, осмишљености и оперативној ефективности контрола у услужној организацији (који се у овом стандарду назива „извештај типа 2“) – Извештај који садржи:

(i) Опис система услужне организације (израђен од стране саме организације);

(ii) Писану изјаву услужне организације да, по свим материјално значајним аспектима и на основу одговарајућих критеријума:

а. Опис истинито и објективно представља систем услужне организације онако како је осмишљен и како се примењивао током одређеног периода;

б. су контроле које се односе на контролне циљеве наведене у опису система услужне организације, биле адекватно осмишљене током одређеног периода; и

ц. су контроле које се односе на контролне циљеве наведене у опису система услужне организације, биле у ефективној примени током одређеног периода; и

(iii) Извештај ревизора услужне организације којим се пружа уверавање:

а. којим се изражава закључак о разумном уверавању о питањима наведеним у (ii)а–ц. Изнад;  
и

б. који садржи опис тестова контрола и добијених резултата.

(л) Ревизор услужне организације – практичар који, на захтев услужне организације, прави извештај којим се пружа уверавање о контролама услужне организације.

(м) Услужна организација – Независна организација (или део независне организације) која пружа услуге ентитетима корисницима који су део информационих система тих ентитета, релевантних за финансијско извештавање.

(н) Изјава услужне организације – Писана изјава у вези са питањима из параграфа 9 (к) (ii) (или параграфа 9 (j) (ii) у случају извештаја типа 1).

(о) Систем услужне организације – Политике и поступци које услужна организација осмишљава, примењује и одржава у циљу пружања услуга ентитету кориснику које су покривене извештајем ревизора услужне организације. Опис система услужне организације (израђен од стране саме организације) садржи идентификацију услуга које организација пружа; период, или у случају извештаја типа 1, датум, на који се односи опис; контролне циљеве и повезане контроле.

(п) Услужна организација подизвођач – Услужна организација коју користи друга услужна организација да би обавила услуге за ентитета корисника који је део информационог система тог ентитета – корисника који је релевантан за финансијско извештавање.

(q) Тестирање контрола – Ревизијски поступак осмишљен за процену оперативне ефективности контрола у спречавању, или откривању и исправљању материјално погрешних исказа на нивоу тврдње.

(р) Ревизор корисника – Ревизор који врши ревизију и извештава о финансијским извештајима ентитета – корисника.

(с) Ентитет–корисник – Ентитет који користи услужну организацију и чији финансијски извештаји су предмет ревизије.

#### **Захтеви**

##### **ISAE 3000 (ревидиран)**

10. Ревизор услужне организације не наводи усклађеност са овим стандардом уколико није испунио захтеве овог стандарда и ISAE 3000 (ревидиран).

#### **Етички захтеви**

11. Ревизор треба да постигне усклађеност са Деловима А и Б Етичког кодекса за професионалне рачуновође који се односе на ангажовања на уверавању, или другим професионалним захтевима, или захтевима које намећу закони и регулатива, а који су барем једнако строги. (видети параграф А5)

#### **Руководиоци и лица овлашћена за управљање**

12. У случајевима када овај стандард захтева од ревизора услужне организације да испитује, тражи изјаве, комуницира или на други начин сарађује са услужном организацијом, ревизор услужне организације одређује одговарајућу особу (особе) из руководства услужне организације или њених управљачких структура са којом ће да сарађује. Притом треба да узме у обзир да ли та особа има адекватна овлашћења и знање о предметним питањима. (видети параграф А6)

#### **Прихватање и наставак сарадње**

13. Пре него што прихвати или настави сарадњу на ангажовању, ревизор услужне организације:

(а) Утврђује да ли:

(i) ревизор услужне организације поседује способности и компетенцију за вршење ангажовања; (видети параграф А7)

(ii) су критеријуми које ревизор очекује да ће услужна организација да користи за припрему описа система адекватни и доступни ентитетима корисницима и њиховим ревизорима; и

(iii) су обим ангажовања и опис система услужне организације довољно детаљни да би били од користи ентитетима корисницима и њиховим ревизорима.

(б) Прибавља сагласност услужне организације којом она прихвата одговорност и потврђује да разуме своју одговорност:

(i) За припрему описа свог система и пратећих изјава услужне организације, укључујући потпуност, тачност и метод презентације тог описа и изјава; (видети параграф А8)

(ii) Да има разумну основу за изјаве услужне организације које прате опис њеног система; (видети параграф А9)

(ii) За навођење критеријума у изјавама услужне организације, које су коришћене у припреми описа њеног система;

(iii) За навођење у опису система:

а. Контролних циљева; и

б. Где су ти циљеви одређени законом или регулативом или их одређује нека друга стране (на пример, група корисника или професионално тело), као и име стране која их је одредила;

(iv) За идентификовање ризика који угрожавају остваривање контролних циљева наведених у опису система и за осмишљавање и имплементацију контрола у циљу пружања разумног уверавања да ти ризици неће спречити остваривање контролних циљева наведених у опису система те да ће наведени контролни циљеви бити остварени; и (видети параграф А10)

(v) За обезбеђивање ревизору услужне организације:

а. Приступа свим информацијама као што су евиденције, документација и друго, укључујући споразуме о нивоу услуга за које је услужна организација свесна да су релевантни за опис система услужне организације и пратећих изјава услужне организације;

б. Свих додатних информација које ревизор услужне организације може да захтева од услужне организације за сврхе ангажовања којим се пружа уверавање; и

ц. Неограниченог приступа свим особама из услужне организације од којих је, по мишљењу ревизора услужне организације, неопходно прибавити доказе.

#### *Прихватање измена у условима ангажовања*

14. Ако услужна организација захтева измене у обиму ангажовања пре завршетка ангажовања, ревизор услужне организације треба да се увери да постоји разумно оправдање за те измене. (видети параграф А11–А12)

#### **Одређивање примерености критеријума**

15. Ревизор услужне организације треба да одреди да ли је услужна организација примењивала примерене критеријуме у припреми описа свог система, при евалуацији да ли су контроле адекватно осмишљене и у случају извештаја типа 2, при евалуацији да ли се контроле ефективно примењују.

16. Приликом одређивања примерености критеријума за евалуацију описа система услужне организације, ревизор услужне организације утврђује да ли минимални критеријуми укључују следеће:

(а) Да ли је у опису садржано како је систем услужне организације осмишљен и имплементиран, укључујући:

(i) Врсте пружених услуга, укључујући класе трансакција које се обрађују;

(ii) Поступке, унутар информационих технологија и мануелних система, којима се пружају услуге, укључујући поступке који служе за иницирање, евиденцију, обраду, исправљање по потреби и трансфер трансакција у извештаје и друге информације које припрема ентитет корисник;

(iii) Повезане уносе и пратеће информације, укључујући рачуноводствену евиденцију, пратеће информација и конкретне рачуне који се користе за иницирање, евиденцију, обраду и извештавање о трансакцијама; ово укључује и корекције неисправних информација и начин на који се информације преносе у извештаје и друге информације припремљене за ентитете кориснике;

(iv) Како систем услужне организације третира значајне догађаје и услове различите од трансакција;

(v) Процесе за припрему извештаја и других информација за ентитете кориснике;

(vi) Дефинисане контролне циљеве и контроле осмишљене ради остваривања тих циљева;

(vii) Комплементарне контроле ентитета корисника предвиђене приликом осмишљавања контрола; и

(viii) Друге аспекте контролног окружења услужне организације, процеса процене ризика, информационог система (укључујући и повезане пословне процесе) и саопштавања, контролних активности и надзора контрола које су релевантне за пружене услуге.

(б) У случају извештаја типа 2, да ли опис садржи релевантне детаље о изменама у систему услужне организације током периода обухваћеном описом.

(ц) Да ли су у опису погрешно представљене или изостављене информације које су релевантне за делокруг описаног система услужне организације, а да је у исто време изнета тврдња да је опис припремљен у циљу испуњења општих потреба за информацијама широког спектра ентитета корисника и њихових ревизора па се зато не може укључити сваки аспект система организације који сваки појединачни ентитет корисник и његов ревизор могу сматрати значајним у свом конкретном окружењу.

17. Приликом одређивања примерености критеријума за евалуацију осмишљености контрола, ревизор услужне организације утврђује да ли минимални критеријуми укључују:

(а) Да ли је услужна организација идентификовала ризике који угрожавају остваривање контролних циљева наведених у опису система организације; и

(б) Да ли контроле идентификоване тим описом, ако се примењују као што је описано, пружају разумно уверавање да ти ризици не спречавају остваривање наведених контролних циљева.

18. Приликом одређивања примерености критеријума за евалуацију оперативне ефективности контрола за пружање разумног уверавања да ће наведени контролни циљеви идентификовани у опису бити остварени, ревизор услужне организације утврђује да ли минимални критеријуми укључују и то да ли су контроле доследно примењиване као што је осмишљено, током одређеног периода. У ово је укључено и то да ли су мануелне контроле примењивали појединци са адекватном компетенцијом и овлашћењима. (видети параграф А13–А15)

#### **Материјалност**

19. Током планирања и спровођења ангажовања, ревизор услужне организације разматра материјалност у односу на истиниту и објективну презентацију описа, адекватност осмишљености контрола и, у случају извештаја типа 2, оперативну ефективност контрола. (видети параграф А16–А18)

#### **Разумевање система услужне организације**

20. Ревизор услужне организације треба да стекне разумевање система услужне организације, укључујући и контроле које су у делокругу ангажовања. (видети параграф А19–А20)

#### **Прибављање доказа у вези са описом**

21. Ревизор услужне организације прибавља и чита опис система услужне организације и процењује да ли су аспекти описа презентовани истинито и објективно укључујући и следеће: (видети параграф А21–А22)

(а) Да ли су контролни циљеви наведени у опису система услужне организације оправдани у датим околностима; (видети параграф А23)

(б) Да ли се примењују контроле идентификоване у том опису;

(ц) Да ли су комплементарне контроле ентитета корисника, ако постоје, адекватно описане; и

(д) Да ли су услуге које пружа услужна организација подизвођач, ако постоје, адекватно описане, укључујући и то да ли је у вези са њима коришћен метод укључивања или метод исечка.

22. Ревизор услужне организације утврђује, помоћу других поступака у комбинацији са упитима, да ли се примењује систем услужне организације. Ти други поступци укључују посматрање и проверу евиденције и других докумената о начину функционисања система услужне организације и начину примене контрола. (видети параграф А24)

#### **Прибављање доказа о осмишљености контрола**

23. Ревизор услужне организације утврђује које су контроле у услужној организацији неопходне да би се остварили контролни циљеви наведени у опису система услужне организације, и процењује да ли су те контроле адекватно осмишљене. У склопу овог утврђивања: (видети параграф А25–А27)

(а) Идентификују се ризици који угрожавају остваривање контролних циљева наведених у опису система услужне организације; и

(б) Врши се евалуација повезаности контрола идентификованих у опису система услужне организације са тим ризицима.



### **Прибављање доказа у вези са ефективном применом контрола**

24. Када припрема извештај типа 2, ревизор услужне организације тестира оне контроле за које је утврдио да су неопходне да би се остварили контролни циљеви наведени у опису система услужне организације и процењује ефективност њихове примене током периода. Докази прибављени у претходним ангажманима о задовољавајућем функционисању контрола у претходним периодима не представљају основу за смањења обима тестирања, чак и ако су допуњени доказима прибављеним у текућем периоду. (видети параграф А28–А32)

25. При осмишљавању и спровођењу тестова контроле ревизор услужне организације:

(а) Спроводи остале поступке у комбинацији са упитима да би прибавио доказе о:

(i) Начину примене контрола;

(ii) Доследности примене контрола; и

(iii) Ко и на који начин примењује контроле;

(б) Утврђује да ли контроле које ће бити тестиране зависе од других контрола (индиректне контроле) и ако је то случај, да ли је неопходно прибављање доказа којима се доказује ефективност примене тих индиректних контрола; и (видети параграф А33–А34)

(ц) Утврђује начине одабира ставки за тестирање којима ће се ефективно испунити циљеви поступка. (видети параграф А35–А36)

26. При утврђивању обима тестова контрола, ревизор услужне организације разматра питања која укључују и карактеристике популације која ће бити тестирана, што укључује природу контрола, учесталост њихове примене (на пример, месечно, дневно, више пута на дан) и очекивану стопу одступања.

#### *Узорковање*

27. Када ревизор услужне организације примењује узорковање, он: (видети параграф А35–А36)

(а) Разматра сврху поступка и карактеристике популације из које ће бити узет узорак;

(б) Утврђује величину узорка која је довољна да би се ризик узорковања смањио на адекватно низак ниво;

(ц) Бира ставке за узорак на такав начин да за сваку јединицу узорка у популацији постоји једнака шанса да ће бити одабрана;

(д) Ако осмишљени поступак није применљив за одабрану ставку, поступак се обавља на њеној замени;

(е) Ако није могуће применити осмишљени поступак и адекватне алтернативне поступке за одабрану ставку, ту ставку третирају као одступање.

#### *Природа и порекло одступања*

28. Ревизор услужне организације истражује природу и порекло свих идентификованих одступања и утврђује:

(а) Да ли су идентификована одступања унутар очекиване стопе одступања и да ли су прихватљива, из чега следи да обављено тестирање пружа адекватну основу за закључак да се контроле ефективно примењују током одређеног периода;

(б) Да ли је неопходно додатно тестирање дате контроле или осталих контрола да би се донео закључак да ли се контроле које се односе на одређени контролни циљ ефективно примењују током одређеног периода; или (видети параграф А25)

(ц) Да ли обављено тестирање пружа адекватну основу за закључак да контроле нису ефективно примењиване током одређеног периода.

29. У веома ретким околностима када ревизор услужне организације сматра да је одступање откривено у узорку аномалија и нису идентификоване никакве друге контроле које омогућавају ревизору услужне организације да закључи да се релевантан контролни циљ ефективно примењује током одређеног периода, ревизор услужне организације мора да стекне висок ниво сигурности да то одступање не представља популацију. Ревизор услужне организације стиче овај ниво сигурности вршењем додатних поступака како би прибавио довољно адекватних доказа да одступање не утиче на остатак популације.

### **Рад функције интерне ревизије**

*Установљавање и разумевање функције интерне ревизије*

30. Ако услужна организација има функцију интерне ревизије, ревизор услужне организације треба да стекне разумевање природе одговорности функције интерне ревизије и активности које се спроводе да би се утврдило да ли је вероватно да ће функција интерне ревизије бити релевантна за ангажовање. (видети параграф A37)

*Утврђивање да ли користити резултате рада интерних ревизора и у којој мери*

31. Ревизор услужне организације утврђује:

(а) Да ли је вероватно да ли ће резултати рада интерних ревизора бити адекватни за циљеве ангажовања; и

(б) Ако јесте, какви су планирани ефекти рада интерних ревизора на природу, рокови и обим поступака ревизора услужне организације.

32. Приликом утврђивања да ли је вероватно да ће резултати рада интерних ревизора бити адекватни за циљеве ангажовања, ревизор услужне организације врши евалуацију:

(а) Објективности функције интерне ревизије;

(б) Техничке компетентности интерних ревизора;

(ц) Да ли је вероватно да ће рад интерних ревизора бити обављен са дужном професионалном пажњом; и

(д) Да ли је вероватно да ће постојати ефективна комуникација између интерних ревизора и ревизора услужне организације.

33. Приликом утврђивања планираног ефекта рада интерних ревизора на ревизора на природу, рокове и обим поступака ревизора услужне организације, ревизор услужне организације мора да размотри: (видети параграф A38)

(а) Природу и обим конкретног рада који обављају или треба да обаве интерни ревизори;

(б) Значај резултата тог рада у односу на закључке ревизора услужне организације; и

(ц) Степен субјективности укључен у евалуацију доказа прикупљених као подршка тим закључцима.

*Коришћење резултата рада функције интерне ревизије*

34. Да би ревизор услужне организације користио конкретне резултате рада интерних ревизор, ревизор услужне организације евалуира и врши поступке на тим резултатима како би утврдио колико су адекватни за циљеве рада ревизора услужне организације. (видети параграф A39)

35. Да би утврдио адекватност конкретних резултата рада интерних ревизора, ревизор услужне организације процењује:

(а) Да ли је посао обављен од стране ревизора са адекватним техничким знањем и стручношћу;

(б) Да ли је рад адекватно надзиран, прегледан и документован;

(ц) Да ли су прибављени адекватни докази на основу којих су интерни ревизори могли да извуку разумне закључке;

(д) Да ли су донети закључци у складу са околностима и да ли су извештаји интерних ревизора доследни резултатима обављеног рада; и

(е) Да ли су нађена адекватна решења за изузетке релевантне за ангажовање и неуобичајена питања која су открили интерни ревизори.

*Ефекат на извештај ревизора услужне организације којим се пружа уверавање*

36. Ако се користе резултати рада функције интерне ревизије, ревизор услужне организације не наводи у свом раду референце на то у делу извештаја о уверавању који садржи мишљење ревизора услужне организације. (видети параграф A40)

37. У случају извештаја типа 2, ако је рад функције интерне ревизије коришћен у тестирању контрола, тај део извештаја ревизора услужне организације којим се пружа уверавања, у ком је садржан опис тестова контрола и резултата које је добио ревизор услужне организације, треба да садржи и опис резултата рада интерног ревизора и поступака које је ревизор услужне организације вршио у вези са тим резултатима. (видети параграф A41)

**Писане изјаве**

38. Ревизор услужне организације тражи од услужне организације да обезбеди писане изјаве: (видети параграф А42)

(а) Којима се потврђују изјаве које прате опис система;

(б) Да су ревизору услужне организације на располагању све релевантне информације и да му је обезбеђен приступ; и

(ц) Да су ревизору услужне организације обелодањене све следеће ставке чијег је постојања свесна услужна организација:

(i) Неусклађеност са законима и регулативом, криминалне радње или неисправљене грешке које потичу од услужне организације, а које могу да утичу на један или више ентитета корисника;

(ii) Недостаци у осмишљености контрола;

(iii) Случајеви када контроле нису функционисале како је описано; и

(iv) Све догађаје који су се одиграли након периода који покрива опис система услужне организације до датума извештаја ревизора услужне организације којим се пружа уверавање, а који би могли да имају значајан утицај на извештај ревизора услужне организације којим се пружа уверавање.

39. Писане изјаве су у форми писма насловљеног на ревизора услужне организације. Датум писане изјаве треба да буде што је могуће ближи датуму извештаја ревизора услужне организације којим се пружа уверавање, али не после њега.

40. Ако, након разговора о овом питању са ревизором услужне организације, услужна организација не обезбеди једну или више писаних изјава захтеваних у складу са параграфом 38(а) и (б) овог стандарда, ревизор услужне организације се уздржава од мишљења. (видети параграф А43)

#### **Остале информације**

41. Ревизор услужне организације чита остале информације, ако постоје, које су укључене у документ који садржи опис система услужне организације и извештај ревизора услужне организације којим се пружа уверавање, да би се идентификовале материјалне недоследности, ако постоје, везане за тај опис. Приликом читања осталих информација у циљу откривање материјалних недоследности, ревизор услужне организације може да уочи очигледно погрешан исказ у тим информацијама.

42. Ако ревизор услужне организације постане свестан материјалне недоследности или очигледног погрешног исказа у осталим информацијама, ревизор услужне организације расправља о томе са услужном организацијом. Ако ревизор услужне организације закључи да постоји материјална недоследност или погрешан исказ у осталим информацијама које услужна организација одбије да исправи, ревизор услужне организације предузима даље неопходне акције. (видети параграф А44–А45)

#### **Накнадни догађаји**

43. Ревизор услужне организације истражује да ли је услужна организација свесна постојања било каквог догађаја након периода покривеног описом система услужне организације до датума извештаја ревизора услужне организације којим се пружа уверавање који је могао да доведе до тога да ревизор услужне организације измени извештај којим се пружа уверавање. Ако је ревизор услужне организације свестан постојања таквог догађаја, а услужна организација није обелоданила информације о томе, ревизор услужне организације их обелодањује у извештају ревизора услужне организације којим се пружа уверавање.

44. Ревизор услужне организације нема обавезу да врши поступке који се тичу описа система услужне организације нити осмишљености или ефективне примене контрола после датума извештаја ревизора услужне организације којим се пружа уверавање.

#### **Документација**

45. Ревизор услужне организације благовремено припрема документацију која садржи евиденцију на којој је заснован извештај на односу ког се пружа уверавање која је довољна и адекватна да омогући искусном ревизору услужне организације, који нема претходне везе са ангажовањем, да разуме:

(а) Природу, временски оквир и обим поступака спроведених у циљу испуњавања захтева овог стандарда и применљивих закона и регулативе;

(б) Резултате обављених поступака и добијене доказе; и

(ц) Значајна питања настала током ангажовања, донете закључке и значајно професионално расуђивање коришћено у долажењу до тих закључака.

46. Приликом документовања природе, временског оквира и обављених поступака, ревизор услужне организације евидентира:

- (а) Карактеристике којима се идентификују конкретне ставке или питања која се тестирају;
- (б) Ко је обавио рад и датум када је рад завршен; и
- (ц) Ко је прегледао обављени рад, датум и обим тог прегледа.

47. Ако ревизор услужне организације користи конкретне резултате рада интерних ревизора, ревизор услужне организације документује закључке донете у вези са евалуацијом адекватности резултата рада интерних ревизора као и поступке које је користио ревизор услужне организације при раду са тим резултатима.

48. Ревизор услужне организације документује дискусије о значајним питањима са услужном организацијом и осталима, укључујући и природу значајних питања о којима је вођена дискусија, као и када и са ким је вођена.

49. Ако је ревизор услужне организације идентификовао информације које нису у складу са закључком ревизора услужне организације у вези са значајним предметним питањем, ревизор услужне организације документује како је третирао недоследност.

50. Ревизор услужне организације прикупља сву документацију у досије ангажовања и благовремено завршава административни процес састављања коначног досијеа ангажовања после датума извештаја ревизора услужне организације којим се пружа ангажовање.

51. Пошто је коначни досије ангажовања комплетан, ревизор услужне организације неће брисати или одбацити документацију пре истека периода чувања. (видети параграф А46)

52. Ако ревизор услужне организације сматра да је неопходно да измени постојећу документацију о ангажовању или да дода нове документе у финални досије ангажовања пошто је састављања финалног досијеа ангажовања завршено, и ако та документација не утиче на извештај ревизора услужне организације, ревизор услужне организације, без обзира на природу измена или додатака, документује:

- (а) Конкретне разлоге за допуне; и
- (б) Када и ко их је направио и прегледао.

#### **Израда извештаја ревизора услужне организације којим се пружа ангажовање**

*Садржај извештаја ревизора услужне организације којим се пружа ангажовање*

53. Извештај ревизора услужне организације којим се пружа ангажовање минимално садржи следеће основне елементе: (видети параграф А47)

(а) Наслов који јасно показује да се ради о извештају независног ревизора услужне организације којим се пружа ангажовање.

(б) Адресат.

(ц) Идентификација:

(i) Описа система услужне организације (који прави сама организација) и изјава услужне организације које садрже питања описана у параграфу 9(к)(ii) за извештаје типа 2, или параграфу 9(ј)(ii) за извештај типа 1.

(ii) Оних делова описа система услужне организације, ако постоје, који нису обухваћени мишљењем ревизора услужне организације.

(iii) Ако се у опису помиње потреба за комплементарним контролама ентитета корисника, изјаву да ревизор услужне организације није вршио оцену осмишљености и ефективне примене комплементарних контрола ентитета корисника, и да су контролни циљеви наведени у опису система услужне организације адекватно осмишљени или се ефективно примењују, заједно са контролама у услужној организацији.

(iv) Ако услуге врши подизвођач, природа активности које обавља подизвођач као што је описано у опису система услужне организације и да ли је у вези са тим активностима коришћен метод укључивања или метод исечка. Када је коришћен метод исечка, изјаву да опис система услужне организације не укључује контролне циљеве и повезане контроле у релевантним подизвођачима и да се поступци ревизора услужне организације не протежу на контроле у услужној организацији подизвођачу. Када је коришћен метод укључивања, изјаву да опис система

услугне организације укључује контролне циљеве и повезане контроле подизвођача и да се поступци ревизора услужне организације протежу на контроле у услужној организацији подизвођача.

(д) Идентификација применљивих критеријума и стране која одређује конкретне контролне циљеве.

(е) Изјава да су извештај и у случају извештаја типа 2, опис тестова контрола, намењени само ентитетима корисницима и њиховим ревизорима који имају довољан ниво разумевања за њихово разматрање, заједно са другим информацијама укључујући информације о контролама којима управљају сами ентитети корисници, када буду процењивали ризик од материјално погрешних исказа у финансијским извештајима ентитета корисника. (видети параграф А48)

(ф) Изјаве да је услужна организација одговорна за следеће:

(i) Припрема описа свог система, пратећих изјава, укључујући потпуност, тачност и методе презентације тог описа и тих изјава;

(ii) Пружање услуга које обухвата опис система услужне организације;

(iii) Навођење контролних циљева (када нису идентификовани законима или регулативом, или од неке друге стране, на пример, од стране група корисника или професионалног тела); и

(iv) Осмишљавање и имплементацију контрола како би се остварили циљеви наведени у опису система услужне организације.

(г) Изјава да је одговорност ревизора услужне организације да изрази мишљење о опису услужне организације, о осмишљености контрола у вези са контролним циљевима наведеним у том опису и у случају извештаја типа 2, у вези са ефективном применом тих контрола, на основу поступака ревизора услужне организације.

(х) Изјава да је фирма у којој је запосле партнер у ангажовању примењује ISQC 1 или друге професионалне захтеве, или захтеве које намећу закони и регулатива, а који су барем једнако строги као ISQC1. Ако практичар није професионални рачуновођа, у изјави треба да се идентификују професионални захтеви, или захтеви које намећу закони и регулатива, који се примењују, а који су барем једнако строги као ISQC1.

(и) Изјава да је практичар постигао усклађеност са захтевима који се односе на независности и другим етичким захтевима кодекса IESBA, или другим професионалним захтевима, или захтевима које намећу закони и регулатива, а који су барем једнако строги као Делови А и Б Етичког кодекса који се односе на ангажовања на основу којих се пружа уверавање. Ако практичар није професионални рачуновођа, у изјави треба да се идентификују професионални захтеви, или захтеви које намећу закони и регулатива, који се примењују, а који су барем једнако строги као Делови А и Б Етичког кодекса који се односе на ангажовања на основу којих се пружа уверавање.

(ј) Изјава да је ангажовање спроведено у складу са ISAE 3402, „Извештај о уверавању у погледу контрола у услужној организацији,“ којим се захтева да ревизор услужне организације у свом раду обавља процедуре како би стекао разумно уверавање, по свим материјално значајним аспектима, да је истинито и објективно представљен опис система услужне организације, да су контроле адекватно осмишљене и да се, у случају извештаја типа 2, ефективно примењују.

(и) Изјава да је практичар постигао усклађеност са захтевима који се односе на независности и другим етичким захтевима кодекса IESBA, или другим професионалним захтевима, или захтевима које намећу закони и регулатива, а који су барем једнако строги као Делови А и Б Етичког кодекса који се односе на ангажовања на основу којих се пружа уверавање. Ако практичар није професионални рачуновођа, у изјави треба да се идентификују професионални захтеви, или захтеви које намећу закони и регулатива, који се примењују, а који су барем једнако строги као Делови А и Б Етичког кодекса који се односе на ангажовања на основу којих се пружа уверавање.

(к) Сажет опис поступака ревизора услужне организације у циљу стицања разумног уверавања и изјаву о томе да ревизор услужне организације верује да прибављени докази представљају задовољавајућу основу за мишљење ревизора услужне организације и у случају извештаја типа 1, изјаву да ревизор услужне организације није спровео никакве поступке у вези са оперативном ефективношћу контрола и стога није дао никакво мишљење у вези са тим.

(л) Изјава о ограничењима контрола и у случају извештаја типа 2, о ризику од пројектовања у будуће периоде све евалуације ефективности примене контрола.

(м) Мишљење ревизора услужне организације, изражено у позитивном облику, о томе да ли је, по свим материјално значајним аспектима, на основу адекватних критеријума:

(i) У случају извештаја типа 2:

а. Опис објективно и истинито представља систем услужне организације који је осмишљен и имплементиран током одређеног периода;

б. Контроле које се односе на контролне циљеве наведене у опису система услужне организације су адекватно осмишљене током одређеног периода; и

ц. Тестиране контроле, које су биле неопходне да би се пружило разумно уверавање да су остварени контролни циљеви наведени у опису, су ефективне током одређеног периода.

(ii) У случају извештаја типа 1:

а. Опис објективно и истинито представља систем услужне организације који је осмишљен и имплементиран на одређени датум; и

б. Контроле које се односе на контролне циљеве наведене у опису система услужне организације су адекватно осмишљене на одређени датум.

(н) Датум извештаја ревизора услужне организације којим се пружа уверавање, који није ранији од датума на који је ревизор услужне организације прибавио доказе на основу којих је формирано мишљење ревизора услужне организације.

(о) Име ревизора услужне организације и адресу у правном систему у ком ревизор услужне организације врши праксу.

54. У случају извештаја типа 2, извештај ревизора услужне организације којим се пружа уверавање укључује посебан одељак смештен после мишљења или прилог у ком су описани тестови контрола који су спроведени и резултати тих тестова. У опису тестова контрола, ревизор услужне организације јасно наводи које су контроле тестиране, идентификује да ли тестиране ставке представљају целу популацију или само њен део, и објашњава природу тестова онолико детаљно колико је потребно да ревизор корисник одреди ефекат тих тестова на своје процене ризика. Ако се идентификују одступања, ревизор услужне организације укључује и обим обављених тестова који су довели до идентификације одступања (укључујући величину узорка кад је коришћено узорковање), као и број и природу уочених одступања. Ревизор услужне организације извештава о одступањима чак и ако је, на основу обављених тестова, ревизор услужне организације закључио да је повезани контролни циљ испуњен. (видети параграф А18 и А49)

*Модификовано мишљење*

55. Ако ревизор услужне организације закључи да: (видети параграф А50–А52)

(а) Опис услужне организације не приказује систем објективно и истинито, по свим материјално значајним аспектима, онако како је осмишљен и имплементиран;

(б) Контроле које се тичу контролних циљева наведених у опису нису адекватно дизајниране, по свим материјално значајним аспектима;

(ц) У случају извештаја типа 2, тестиране контроле, које су неопходне за пружање разумног уверавање да су контролни циљеви наведени у опису услужне организације испуњени, нису оперативни ефективни, по свим материјално значајним аспектима; или

(д) Ревизор услужне организације није у могућности да прибави довољно адекватних доказа, мишљење ревизора услужне организације ће бити модификовано, а извештај ревизора услужне организације којим се пружа уверавање ће садржати одељак у ком је дат јасан опис свих разлога за модификацију.

#### **Остале одговорности које се тичу комуникације**

56. Ако ревизор услужне организације уочи неусклађеност са законима и регулативом, постојања криминалне радње или неисправљених грешака које се могу приписати услужној организацији, а које нису безначајне и могу да утичу на један или више ентитета корисника, ревизор услужне организације утврђује да ли је то адекватно саопштено ентитетима корисницима којих се то тиче. Уколико ове информације нису саопштене на такав начин и услужна организација није вољна да то учини, ревизор услужне организације предузима одговарајуће активности. (видети параграф А53)

\* \* \*

#### **Примена и друга објашњења**

**Делокруг овог стандарда** (видети параграфе 1, 3)

А1. Интерна контрола је процес који је осмишљен у циљу пружање уверавања у разумној мери у погледу остваривања циљева који се тичу поузданости финансијског извештавања,

ефективности и ефикасности пословања и усклађености са применљивим законима и регулативом. Контроле које се односе на пословање услужне организације и остваривање усклађености могу бити релевантне за интерну контролу ентитета корисника пошто се односе на финансијско извештавање. Такве контроле могу да се односе на тврдње у вези са презентацијом и обелодањивањем које се тичу салда на рачунима, класа трансакција или обелодањивање, или могу да се односе на доказе које ревизор корисника процењује или користи у примени ревизијских процедура. На пример, контроле у одељењу за обрачун зарада у финансијској организацији које се односе на благовремено дозначавање пореза на зараде могу бити релевантне за ентитете кориснике јер кашњење може да узрокује обрачун камата или казне што би за резултат имало додатне обавезе за ентитете кориснике. Слично томе, контроле услужне организације који се односе на прихватљивост инвестиционих трансакција из перспективе регулативе може да буде релевантно за презентацију и обелодањивање трансакција и салда рачуна у финансијским извештајима ентитета корисника. Да би се утврдило да ли су контроле услужне организације које се тичу пословања и усклађености релевантне кад је у питању однос интерних контрола услужне организације и финансијског извештавања потребно је професионално расуђивање уз истовремено разматрање контролних циљева које поставља услужна организација и адекватности критеријума.

A2. Услужна организација можда неће моћи да тврди да је систем адекватно осмишљен када, на пример, услужна организација користи систем који је осмислио ентитет корисник или је предвиђен уговором између ентитета корисника и услужне организације. Услед нераскидиве повезаности између адекватне осмишљености контрола и њихове ефективне примене, недостатак изјаве у вези са адекватном осмишљености контрола може лако да онемогући ревизора услужне организације да закључи како контроле пружају уверавање у разумној мери да су контролни циљеви испуњени, а самим тим и да формира мишљење о ефективној примени контрола. Као алтернатива овоме, практичар може да одлучи да прихвати ангажовање којим се спроводе договорени поступци за тестирања контрола или ангажовање којим се пружа уверавање у складу са ISAE 3000, да би донео закључак, на основу тестирања контрола, да ли су контроле функционисале као што је описано.

#### **Дефиниције** (видети параграф 9(д), 9(г))

A3. Дефиниција израза „контроле услужне организације“ укључује аспекте информационих система ентитета корисника које одржава услужна организација али могу да укључују и аспекте једне или више компоненти интерне контроле услужне организације. На пример може да укључује аспекте контролног окружења, надзора и контролних активности услужне организације када се они односе на пружене услуге. Са друге стране, она не укључује контроле услужне организације које се не односе на остваривање контролних циљева наведених у опису система услужне организације, на пример, контроле које се односе на припрему сопствених финансијских извештаја услужне организације.

A4. Када се користи метод укључивања, захтеви овог стандард се примењују на услуге које пружа услужна организација подизвођач, укључујући прибављање сагласности у вези са питањима у параграфу 13(б)(i)–(v) као што их примењује подизвођач пре него услужна организација. За обављање процедура у услужној организацији подизвођачу неопходна је координација и комуникација између услужне организације, подизвођача и ревизора услужне организације. Метод укључивање је у начелу изводљив само када су услужна организација и подизвођач повезани или када постоји уговор између услужне организације и услужне организације подизвођача којим је омогућена његова примена.

#### **Етички захтеви** (видети параграф 11)

A5. Ревизор услужне организације подлеже релевантним захтевима у погледу независности који су наведени у деловима А и Б IESBA-овог Етичког кодекса, као и оним националним захтевима који су рестриктивнији. При вршењу ангажовања у складу са овом стандардом, IESBA-ов Етички кодекс не захтева од ревизора да буде независан у односу на све ентитете кориснике.

#### **Руководство и лица овлашћена за управљање** (видети параграф 12)

A6. Структуре руковођења и управљања су различите у зависности од правног система и самог ентитета, и у њима се одражавају утицаји културног и правног окружења, као и величина и особине власничке структуре. Овај ниво разноликости има за последицу то да није изводљиво да овај стандард за сва ангажовања одреди лице или лица са којима ревизор услужне организације сарађује у вези са одређеним питањима. На пример, услужна организација може бити део треће стране, а не засебан ентитет. У таквим случајевима, за идентификацију одговарајућих руководећих кадрова или лица овлашћених за управљање од којих се траже писане изјаве може бити неопходна примена професионалног расуђивања.

#### **Прихватање и наставак сарадње**

*Способности и компетенција за вршење ангажовања* (видети параграф 13(а)(i))

A7. Релевантне способности и компетенција за вршење ангажовања укључују следеће елементе:

- Познавање релевантне привредне гране;
- Разумевање информационих технологија и система;
- Искуство у евалуацији ризика по питању њиховог односа са адекватно осмишљеним контролама; и
- Искуство у осмишљавању и спровођењу тестова контрола и оцени резултата.

*Изјаве услужне организације (видети параграф 13(б)(i))*

A8. Уколико услужна организација одбије да обезбеди писмену изјаву након престанка ревизора услужне организације да прихвати или настави ангажовање, представља ограничење делокруга које представља разлог да се ревизор повуче из ангажовања. Уколико законом или регулативом није омогућено ревизору да се повуче из ангажовања, ревизор услужне организације се уздржава од мишљења.

*Разумна основа за изјаве услужне организације (видети параграф 13(б)(ii))*

A9. У случају извештаја типа 2, изјава услужне организације укључују и изјаву да су контроле које се односе на контролне циљеве наведене у опису система услужне организације ефективно примењиване током одређеног периода. Ова изјава може бити базирана на активностима надзора које спроводи услужна организација. Надзор контрола је процес којим се процењује ефективност контрола током времена. Овај процес укључује благовремену процену контрола, идентификацију недостатака и обавештавање одговарајућих лица унутар услужне организације, као и предузимање неопходних корективних активности. Услужна организација постиже надзор контрола кроз сталне активности, засебне евалуације или кроз комбинацију ових елемената. Што је већи степен и ефективност сталних активности надзора, мања је потреба за засебним евалуацијама. Сталне активности надзора су веома често укљопљене у нормалне активности које се понављају у услужној организацији и укључују уобичајене активности руковођења и надзора. Интерни ревизори или кадрови који обављају сличне функције могу да дају свој допринос надзору активности услужне организације. Надзорне активности такође могу да укључују коришћење информација екстерног порекла, као што су жалбе корисника и коментари законодавних органа, које могу да укажу на проблеме или да истакну области у којима је потребно побољшање. Чињеница да ревизор услужне организације извештава о оперативној ефективности контрола не представља замену за сопствене процесе којима организација обезбеђује разумну основу за изјаве.

*Идентификација ризика (видети параграф 13(б)(iv))*

A10. Као што је поменуто у параграфу 9(ц), контролни циљеви се односе на ризике које контроле настоје да ублаже. На пример, ризик од тога да трансакција буде евидентирана са погрешним износом или у погрешном периоду може да се изрази контролни циљ евидентирања трансакција са правим износом и у правом периоду. Услужна организација је одговорна за идентификацију ризика који угрожавају постизање контролних циљева наведених у опису система. Услужна организација може да примењује формалне или неформалне процесе за идентификацију релевантних ризика. Формални процес може да укључује процену значаја идентификованих ризика и вероватноће њиховог јављања, и доношење одлуке у вези са повезаним активностима. Међутим, пошто се контролни циљеви односе на ризике које контроле желе да ублаже, детаљна идентификација контролних циљева током осмишљавања и имплементације система услужне организације може сама по себи да садржи неформалан процес за идентификацију релевантних ризика.

*Прихватање измена услова ангажовања (видети параграф 14)*

A11. Захтев да се промени делокруг ангажовања можда неће имати разумно оправдања када је тај захтев постављен како би се искључили одређени контролни циљеви из делокруга ангажовања због велике вероватноће да ће мишљење ревизора услужне организације бити модификовано или да услужна организација неће обезбедити ревизору услужне организације изјаву у писаном облику а постављен је захтев да ангажовање буде у складу са ISAE 3000.

A12. Захтев да се промени делокруг ангажовања може да има разумно оправдање када је, на пример, у питању захтев да се из делокруга ангажовања искључи подизвођач услужне организације када услужна организација не може да обезбеди приступ ревизору услужне организације, те се метод који се користи у обради услуга које пружа тај подизвођач промени из метода укључивања у метод исечка.

**Процена адекватности критеријума (видети параграф 15–18)**

A13. Критеријуми треба да буду на располагању корисницима како би могли да стекну разумевање основа на којима се темеље изјаве услужне организације у вези са објективном и истинитом презентацијом описа њеног система, адекватне осмишљености контрола и у случају извештаја типа 2, ефективне примене контрола које се односе на контролне циљеве.

A14. ISAE 3000 (ревидиран) захтева од ревизора услужне организације да, између осталог, одреди адекватност критеријума и прикладност Основних предметних питања. Основно предметно



питање је основни услов који је од интереса корисницима извештаја којим се пружа уверавање. У следећој табели наведена су предметна питања и минимални критеријуми за свако од мишљења у извештајима типа 2 и типа 1.

	Предметно питање	Критеријуми	Коментар
<b>Мишљење о објективној и истинитој презентацији описа система услужне организације (извештаји типа 1 и 2)</b>	Систем услужне организације који ће вероватно бити релевантан за интерну контролу ентитета корисника јер се односи на финансијско извештавање и обухваћен је извештајем ревизора услужне организације којим се пружа уверавање.	<p>Опис је објективан и истинит ако:</p> <p>(а) презентује како је осмишљен и примењен систем услужне организације, укључујући, по потреби, питања идентификована у параграфима 16(а)(i)–(viii);</p> <p>(б) у случају извештаја типа 2, укључени су релевантни детаљи који се односе не промене у систему услужне организације током периода обухваћеног описом; и</p> <p>(ц) нису изостављене или искривљене информације релевантне за делокруг система услужне организације који је описан, при чему се признаје да је опис припремљен у циљу испуњавања општих потреба широког спектра ентитета корисника и стога не мора нужно да укључује све аспекте система услужне организације које сваки поједини ентитет корисник може да сматра важним у свом специфичном окружењу.</p>	<p>Конкретна дефиниција критеријума за ово мишљење ће можда морати да се модификује да би била доследна критеријумима које одређују, на пример, закони или регулатива, групе корисника или професионална тела. Примери критеријума за ово мишљење се налазе у илустративним изјавама услужних организација у Прилогу 1. Параграфи A21–A24 пружају додатне смернице за доношење одлуке да ли су ови критеријуми испуњени. (Према захтевима ISAE 3000 (ревидиран), информација о предметном питању за ово мишљење је опис система услужне организације и изјава услужне организације да је опис презентован објективно и истинито.)</p>
	<b>Предметно питање</b>	<b>Критеријуми</b>	<b>Коментар</b>
<b>Мишљење о адекватној осмишљености контрола и ефективној примени (извештај типа 2)</b>	Адекватна осмишљеност и ефективна примена оних контрола које су неопходне да би се постигли контролни циљеви наведени у опису система услужне организације.	<p>Контроле су адекватно осмишљене и ефективно се примењују ако:</p> <p>(а) је услужна организација идентификовала ризике који угрожавају постизање контролних циљева наведених у опису система;</p> <p>(б) контроле идентификоване у том опису, ако се примењују као што је описано, пружају уверавање у разумној мери да ризици не онемогућавају</p>	<p>Када се испуне критеријуми за ово мишљење, контроле пружају уверавање у разумној мери да су повезани контролни циљеви испуњени током одређеног периода. (Према захтевима ISAE 3000 (ревидиран), информација о предметном питању за ово мишљење је опис система услужне организације и изјава услужне организације да су контроле адекватно осмишљене и да се</p> <p>Контролни циљеви наведени у опису система услужне организације су део критеријума за та мишљења. Наведени контролни циљеви се разликују од ангажовања до ангажовања. Ако, у склопу формирања мишљења о опису, ревизор услужне организације закључи да наведени контролни циљеви нису презентовани објективно и истинито, онда ти контролни циљеви неће бити прикладан део критеријумима за формирање мишљења о</p>

		испуњавање наведених контролних циљева; и  (ц) се контроле доследно примењују онако како су осмишљене током одређеног периода. Ту је укључено и питање да ли мануелне контроле примењују лица која имају одговарајуће компетенције и овлашћења.	ефективно примењују.)	осмишљености или ефективної примени контрола.
Мишљење о адекватној осмишљености (извештај типа 1)	Адекватна осмишљеност и ефективна примена оних контрола које су неопходне да би се постигли контролни циљеви наведени у опису система услужне организације.	Контроле су адекватно осмишљене ако:  (а) је услужна организација идентификовала ризике који угрожавају постизање контролних циљева наведених у опису система;  (б) контроле идентификоване у том опису, ако се примењују као што је описано, пружају уверавање у разумној мери да ризици не онемогућавају испуњавање наведених контролних циљева.	Испуњавање ових критеријума, само по себи, не пружа никакво уверавање да су повезани контролни циљеви постигнути зато што није стечено никако уверавање у вези са применом контрола. (Према захтевима ISAE 3000 (ревидиран), информација о предметном питању за ово мишљење је опис система услужне организације и изјава услужне организације да су контроле адекватно осмишљене.)	

A15. У параграфу 16(а) идентификован је један број елемената који се по потреби укључују у опис система услужне организације. Ови елементи можда неће бити потребни ако описани систем, на пример, не обрађује трансакције, ако се систем односи на опште контроле примене неке апликације у склопу информационог система, а не на контроле које су саставни део те апликације.

#### **Материјалност** (видети параграф 19, 54)

A16. У ангажовању којим се извештава о контролама у услужној организацији, концепт материјалности се односи на систем о ком се извештава, а не на финансијске извештаје ентитета корисника. Ревизор услужне организације планира и врши поступке у циљу утврђивања да ли је опис система услужне организације објективно и истинито презентован по свим материјално значајним аспектима, да ли су контроле у услужној организацији адекватно осмишљене по свим материјално значајним аспектима и у случају извештаја типа 2, да ли се контроле у услужној организацији ефективно примењују по свим материјално значајним аспектима. Концепт материјалности узима у обзир да извештај ревизора услужне организације којим се пружа уверавање о систему услужне организације испуњава опште потребе за информацијама широког спектра ентитета и њихових ревизора који поседују разумевања о томе на који се начин тај систем користи.

A17. Материјалност у погледу објективне и истините презентације описа система услужне организације, као и осмишљености контрола, првенствено укључује разматрање квалитативних фактора, на пример: да ли опис укључује значајне аспекте обраде значајних трансакција; да ли у опису недостају или су искривљене релевантне информације; као и способност контрола, на начин

на који су осмишљене, да пруже уверавање у разумној мери да ће контролни циљеви бити постигнути. Материјални значај у погледу мишљења ревизора услужне организације о ефикасној примени контрола укључује разматрање квантитативних и квалитативних фактора, на пример, прихватљива стопа и уочена стопа одступања (квантитет) и природа и узрок сваког од уочених одступања (квалитет).

A18. Концепт материјалности се не примењује приликом обелодањивања, у опису тестова контрола, резултата оних тестова код којих су идентификована одступања. То је због тога што у одређеним околностима у којима се налази ентитет корисник или ревизор корисника, одступање може да буде значајно без обзира на то да ли, по мишљењу ревизора услужне организације, онемогућава ефикасну примену контроле. На пример, контрола на коју се односи одступање може да буде веома значајно за спречавање настајања одређене врсте грешке која може да буде материјално значајна у одређеним околностима за финансијске извештаје ентитета корисника.

#### **Разумевања система услужне организације (видети параграф 20)**

A19. Постизање разумевања система услужне организације, укључујући и њене контроле, садржане у делокругу ангажовања, помаже ревизору да:

- Идентификује ограничења тог система и начин на који је повезан са другим системима.
- Процени да ли опис који је израдила услужна организација објективно и истинито презентује систем који је осмишљен и имплементиран.
- Стекне разумевање интерних контрола које се односе на припрему изјаве услужне организације.
- Утврди које су контроле неопходне да би се постигли контролни циљеви наведени у опису система услужне организације.
- Процени да ли су контроле адекватно осмишљене.
- Процени, у случају извештаја типа 2, да ли су контроле ефикасно примењиване.

A20. Поступци које ревизор услужне организације користи за стицање тог разумевања могу да садрже:

- Испитивање лица у услужној организацији која, по расуђивању ревизора, могу да поседују релевантне информације.
- Посматрање пословних активности и увид у документе, извештаје, штампане и електронске евиденције о обради трансакција.
- Увид у одређени број споразума између услужне организације и ентитета корисника како би се идентификовали заједнички елементи.
- Поновно извршење контролних поступака.

#### **Прибављање доказа у вези са описом (видети параграф 21–22)**

A21. Разматрање следећих питања може да помогне ревизору услужне организације да утврди да ли су аспекти описа који су укључени у делокруг ангажовања презентовани објективно и истинито по свим материјално значајним аспектима:

- Да ли се опис бави најважнијим аспектима пружене услуге (у делокругу ангажовања) за које се у разумној мери може очекивати да буду релевантни за уобичајене потребе широког спектра ревизора при планирању ревизије финансијских извештаја ентитета корисника?
- Да ли је опис припремљен толико детаљно да се може у разумној мери очекивати да пружи широко спектру корисника довољно информација за разумевање интерне контроле у складу са ISA 315 (ревидиран)? Опис не треба да се бави свим аспектима обраде коју обавља услужна организација нити услуга које се пружају ентитетима корисницима, и не треба да буде толико детаљан да би постојала могућност да корисник наруши безбедносне или друге контроле у услужној организацији.
- Да ли је опис припремљен тако да нису изостављене нити искривљене информације које би могле да утичу на уобичајене потребе за доношење широког спектра ревизорових одлука, на пример, да ли опис садржи неке значајне недостатке или нетачности којих је свестан ревизор услужне организације?
- Да ли су неки од контролних циљева наведених у опису система услужне организације изостављене из делокруга ангажовања и да ли су у опису јасно идентификовани изостављени циљеви?

- Да ли се контроле идентификоване у опису примењују?

• Да ли су комплементарне контроле ентитета корисника, ако постоје, адекватно описане? У већини случајева опис контролних циљева је формулисан тако да контролни циљеви могу да се испуне само ефективном применом постојећих контрола у услужној организацији. У неким случајевима, међутим, контролни циљеви наведени у опису система услужне организације не могу да се постигну само радом услужне организације због тога што поједине контроле морају да имплементирају ентитети корисници. То може да буде случај када, на пример, контролне циљеве формулишу надлежна регулаторна тела. Када опис садржи комплементарне контроле ентитета корисника, у опису се засебно идентификују те контроле заједно са конкретним контролним циљевима које услужна организација не може самостално да постигне.

• Ако је коришћен метод укључивања, да ли су у опису засебно идентификоване контроле у услужној организацији и контроле у услужној организацији подизвођачу? Ако је коришћен метод исечка, да ли су у опису идентификоване функције које обавља услужна организација подизвођач? Када се користи метод исечка, опис не мора да садржи детаље о процесима обраде или контролама у подизвођачу.

A22. Поступци које примењује ревизор услужне организације за евалуацију објективне и истините презентације описа могу да садрже следеће:

• Разматрање природе ентитета корисника и да ли услуге које пружа услужна организација утичу на њих, на пример, да ли ентитети корисници припадају одређеној привредној грани или да ли државни органи постављају регулативу за њихов рад.

• Читање стандардних уговора или стандардних услова уговора, ако је применљиво, са ентитетима корисницима у циљу стицања разумевања уговорних обавеза услужне организације.

• Праћење процедура које обављају кадрови услужне организације.

• Преглед приручника који садрже политике и процедуре организације, и друге системске документације, на пример, дијаграми тока и наративни описи.

A23. Параграфом 21(а) захтева се од ревизора услужне организације да процени да ли су контролни циљеви наведени у опису система услужне организације разумни у односу на околности. У прављењу ове процене ревизору услужне организације могу да помогну следећа питања:

• Да ли су наведени контролни циљеви постављени од стране саме услужне организације или неког спољног чиниоца као што је надлежно регулаторно тело, група корисника или професионално тело које примењује транспарентан поступак одобравања?

• Када су наведени контролни циљеви формулисани од стране услужне организације, да ли се односе на врсте тврдњи обично садржане у широком спектру финансијских извештаја ентитета корисника на које може разумно да се очекује да ће контроле у услужној организацији да се односе? Иако ревизор услужне организације углавном неће бити у могућности да утврди како се контроле у услужној организацији тачно односе на тврдње садржане у финансијским извештајима засебних ентитета корисника, ревизор услужне организације користи своје разумевање природе система услужне организације, укључујући разумевање контроле и услуге које организација пружа ради идентификације врсте тврдњи на које ће такве контроле највероватније да се односе.

• Када наведене контролне циљеве формулише услужна организација, да ли су потпуни? Потпун сет контролних циљева може да пружи оквир широком спектру ревизора корисника, који им омогућује да процене ефекат контрола у услужној организацији на тврдње које су обично садржане у финансијским извештајима ентитета корисника.

A24. Поступци интерног ревизора у циљу утврђивања да ли се примењује систем услужне организације могу да буду слични и да се врше у комбинацији са поступцима чији је циљ стицање разумевања о том систему. Ови поступци такође могу да укључе праћење ставки кроз систем услужне организације и у случају извештаја типа 2, специфичне упите о променама у контролама до којих је дошло током периода. Промене које су значајне за ентитете кориснике или њихове ревизоре су садржане у опису система услужне организације.

#### **Прибављање доказа о осмишљености контрола (видети параграф 23, 28(б))**

A25. Из перспективе ентитета корисника или ревизора корисника, контрола је адекватно дизајнирана ако, засебно или у комбинацији са другим контролама, уз услов да је њена примена задовољавајућа, пружа уверавање у разумној мери да је спречена појава материјално значајних погрешне исказе или да су они откривени и исправљени. Услужна организација или ревизор услужне организације, међутим, нису свесни околности у засебним ентитетима корисницима које би могле да одреде да ли је погрешан исказ настао услед недостатка у контролама од материјално значаја за тај ентитет. Зато, из перспективе ревизора услужне организације, контрола је адекватно дизајнирана ако, засебно или у комбинацији са другим контролама, уз услов да је њена примена

задовољавајућа, пружа уверавање у разумној мери да су испуњени контролни циљеви наведени у опису система услужне организације.

A26. Ревизор корисника може да размотри примену дијаграма тока, упитника или табела одлучивања да би олакшао постизање разумевања осмишљености контрола.

A27. Контроле могу да се састоје од више активности којима се постиже остварење контролних циљева. Као последица тога, ако ревизор процени одређене активности као неефективне у остваривању специфичног контролног циља, постојање других активности може да омогући ревизору услужне организације да закључи да су контроле које се односе на тај контролни циљ адекватно осмишљене.

#### **Прибављање доказа у вези са ефективном применом контрола**

*Процена ефективне примене* (видети параграф 24)

A28. Из перспективе ентитета корисника или ревизора корисника, контрола је ефективна ако, засебно или у комбинацији са другим контролама, пружа уверавање у разумној мери да су материјално погрешни искази, било као последица криминалне радње или грешке, спречени или да су они детектовани и исправљени. Услужна организација или ревизор услужне организације, међутим, нису свесни околности у засебним ентитетима корисницима које одређују да ли је дошло до настајања погрешног исказа због одступања у контролама и ако јесу, да ли је материјално значајна. Због тога, из перспективе ревизора услужне организације, контрола се ефективно примењује ако, засебно или у комбинацији са другим контролама, пружа уверавање у разумној мери да су контролни циљеви наведени у опису система услужне организације постигнути. Такође, услужна организација или ревизор услужне организације, нису у позицији да утврде да ли би било које уочено одступање у контролама довело до материјално погрешног исказа из перспективе засебног ентитета корисника.

A29. Стицање разумевања о контролама које је довољно да би се формирало мишљење о томе колико су адекватно осмишљене није довољан доказ у вези са њиховом ефективном применом осим ако не постоји одређени ниво аутоматизације који омогућује доследну примену контрола на начин на који су осмишљене и имплементирани. На пример, прибављање информација о примени мануелних контрола у тренутку времена не пружа доказе и примени истих контрола у другим тренуцима времена. Ипак, због инхерентне доследности компјутерске обраде података, вршење поступака у циљу утврђивања осмишљености аутоматизованих контрола и да ли се оне примењују онако како су осмишљене, може да послужи као доказ ефективне примене дате контроле у зависности од процене ревизора услужне организације и тестирања других контрола као што су контроле које се односе на програмске промене.

A30. Да би био користан другим ревизорима, извештај типа два обично обухвата минималан период од 6 месеци. Ако је период краћи од 6 месеци, ревизор услужне организације може да сматра за сходно да у извештају ревизора услужне организације којим се пружа уверавање изнесе разлоге за обухватање краћег периода. Међу околностима које могу да доведу до тога да се обухвата период краћи од 6 месеци су када (а) је ревизор услужне организације ангажован близу датума када извештај о контролама треба да буде објављен, (б) је услужна организација (или одређени систем или апликација) у функцији мање од 6 месеци; или (ц) су извршене значајне измене контрола и није изводљиво чекати шест месеци до објављивања извештаја нити објавити извештај који обухвата систем пре и после промена.

A31. За одређене контролне процедуре не постоје докази примене који би касније могли да се тестирају због чега ревизор услужне организације може да нађе за сходно да тестира ефективну примену таквих контрола у различитим тренуцима током извештајног периода.

A32. Ревизор услужне организације даје мишљење о ефективној примени контрола током целог периода и зато су потребни задовољавајући докази о примени контрола у текућем периоду да би ревизор услужне организације могао да изрази то мишљење. Знање о одступањима уоченим у ранијим ангажовањима може, међутим, довести до тога да ревизор услужне организације повећа обим тестирања у текућем периоду.

*Тестирање индиректних контрола* (видети параграф 25(б))

A33. У одређеним околностима може бити неопходно прибавити доказе који показују да се индиректне контроле ефективно примењују. На пример, када ревизор услужне организације одлучи да тестира ефективност прегледа извештаја о изузецима који садрже детаље о случајевима продаје преко утврђених граница кредитирања, преглед и повезане накнадне провере представљају контролу која је директно релевантна ревизору услужне организације. Контроле тачности информација у извештајима (на пример, опште ИТ контроле) су описане као „индиректне“ контроле.

A34. Због инхерентне доследности компјутерске обраде података, докази о примени аутоматизоване апликативне контроле, када се разматрају у комбинацији са доказима о ефективној

примени општих контрола у организацији (нарочито контрола које се односе на промене), такође могу да пруже значајне доказе о њеној ефективности примени.

*Начин одабира ставки за тестирање* (видети параграф 25(ц), 27)

A35. Начини одабира ставки за тестирање који су на располагању ревизору услужне организације су следећи:

(а) Одабир свих ставки (испитивање 100% популације). Ово може да буде прикладно за тестирање контрола које се не користе често, већ на пример, квартално, или када докази у вези са применом контроле омогућавају да испитивање 100% популације буде ефикасно;

(б) Одабир конкретних ставки. Ово може да буде прикладно када испитивање 100% популације не би било ефикасно, а узорковање не би било ефективно, као што је тестирање контрола које се не примењују довољно често да би се створила довољно велика популација за узорковање, на пример, када се контроле примењују на месечном или недељном нивоу; и

(ц) Узорковање. Ово може да буде прикладно за тестирање контрола које се често користе на исти начин и за чију примену постоје документовани докази.

A36. Иако селективно испитивање конкретних ставки често може да буде ефикасан начин за прибављање доказа, то не може да се подведе под узорковање. Резултати поступака који се примењују на ставке одабране на овај начин не могу да се пројектују на целу популацију. У складу са тим, селективно испитивање конкретних ставки не пружа доказе који се односе на остатак популације. Узорковање је, са друге стране, осмишљено како би се омогућило доношење закључака који се односе на целу популацију на основу тестирања узорка узетог из те популације.

#### **Рад функције интерне ревизије**

*Стицање разумевања о функцији интерне ревизије* (видети параграф 30)

A37. Функција интерне ревизије може да буде одговорна за обављање анализа, евалуација, уверавања, препорука и пружање других информација руководству и лицима овлашћеним за управљање. Функција интерне ревизије у услужној организацији може да врши активности које се односе на систем интерне контроле услужне организације или активности које се односе на услуге и системе, укључујући и контроле, које услужна организација пружа ентитетима корисницима.

*Утврђивање да ли користити рад интерних ревизора и у којој мери* (видети параграф 33)

A38. Да би се утврдио планирани ефекат рада интерних ревизора на природу, рокове и обим поступака ревизора услужне организације, могу да се узму у обзир следећи фактори који могу да назначе потребу за коришћењем других, другачијих или мање екстензивних поступака него што би у супротном био случај:

- Постоје значајна ограничења природе и обима специфичних активности које су обављене или треба да буду обављене од стране интерних ревизора.

- Рад интерних ревизора се односи на контроле које су мање значајне за закључке ревизора услужне организације.

- Рад који обавља или треба да обави интерни ревизор не захтева субјективно или комплексно расуђивање.

*Коришћење резултата рада функције интерне ревизије* (видети параграф 34)

A39. Природа, рокови и обим поступака ревизора услужне организације који се односе на конкретне резултате рада интерних ревизора зависе од процене ревизора услужне организације по питању значаја тих резултата на закључке ревизора услужне организације (на пример, значај ризика за чије су ублажавања задужене дате контроле), евалуацију функције интерне ревизије и евалуацију конкретних резултата рада интерних ревизора. Ови поступци укључују следеће:

- Испитивање ставки које су интерни ревизори већ испитали;
- Испитивање других сличних ставки; и
- Посматрање поступака које обављају интерни ревизору.

*Ефекат на извештај ревизора услужне организације којим се пружа уверавање* (видети параграф 36–37)

A40. Без обзира на ниво независности и објективности функције интерне ревизије, та функција није на истом степену независности од услужне организације какав се захтева од ревизора услужне организације приликом рада на ангажовању. Ревизор услужне организације једини сноси одговорност за мишљење изражено у извештају ревизора услужне организације којим се пружа уверавање, а та одговорност не може да се умањи тиме што ревизор услужне организације користи резултате рада интерних ревизора.

A41. Ревизор услужне организације може да презентује опис резултата рада функције интерне ревизије на неколико начина, на пример:

- Тако што ће укључити уводни материјал у опис тестова контрола у ком ће назначити да су одређени резултати рада функције интерне ревизије коришћени при тестирању контрола.
- Приписивањем појединих тестова интерној ревизији.

**Писане изјаве** (видети параграф 38, 40)

A42. Писане изјаве захтеване параграфом 38 су одвојене од и представљају додатак изјави услужне организације, као што је дефинисано у параграфу 9(о).

A43. Ако услужна организација не обезбеди писане изјаве захтеване у складу са параграфом 38(ц) овог стандарда, може бити подесно да се мишљење ревизора услужне организације модификује у складу са параграфом 55(д) овог стандарда.

**Остале информације** (видети параграф 42)

A44. Етички кодекс IESBA захтева да се ревизор услужне организације не доводи у везу са информацијама ако ревизор услужне организације сматра да:

- (а) Садрже материјално погрешне или обмањујуће исказе;
- (б) Непромишљено дата саопштења или информације; или
- (ц) Су изостављене или су нејасне информације чије је присуство захтевано када такво изостављање или нејасноће могу да наведу на погрешан закључак.

Ако остале информације у документу који садржи опис система услужне организације и у извештају ревизора услужне организације којим се пружа уверавање садрже информације које се тичу будућности као што су планови за опоравак или ванредне околности, или планове за модификацију система у циљу уклањања недостатака идентификованих у извештају ревизора услужне организације којим се пружа уверавање, или тврдње промотивне природе које не могу да буду поткрепљене на разумној основи, ревизор услужне организације може да захтева да те информације буду уклоњене или преформулисане.

A45. Ако услужна организација одбије да уклони или преформулише остале информације, могу бити неопходне додатне активности које укључују, на пример, следеће:

- Захтев услужној организацији да обави консултације са својом правном службом о адекватном правцу деловања.
- Опис материјалних недоследности или материјално погрешних исказа који се тичу чињеница у извештају којим се пружа уверавање.
- Задржавање извештаја којим се пружа уверавање до решења спорних питања.
- Прекид ангажовања.

**Документација** (видети параграф 51)

A46. ISQC 1 (или професионални захтеви који су барем једнако строги) захтева од фирме да установи политике и процедуре за благовремено комплетирање коначног досијеа ангажовања. Одговарајући рок за комплетирања коначног досијеа ангажовања обично није дужи од 60 дана од датума извештаја ревизора услужне организације.

**Израда извештаја ревизора услужне организације којим се пружа ангажовање**

*Садржај извештаја ревизора услужне организације којим се пружа ангажовање (видети параграф 53)*

A47. Илустративни примери извештаја ревизора услужних организације којим се пружа уверавање и повезаних изјава услужних организације садржани су у Прилогу 1 и 2.

*Циљни корисници и намена извештаја ревизора услужне организације којим се пружа уверавање (видети параграф 53(е))*

A48. Критеријуми који се користе у ангажовањима којима се извештава о контролама у услужној организацији су релевантни само ако је намена извештаја пружање информација о систему услужне организације, укључујући контроле, онима који поседују разумевање о томе како ентитети корисници користе систем за финансијско извештавање. У складу са тим, ово је наведено у извештају ревизора услужне организације којим се пружа уверавање. Поред тога, ревизор услужне организације може да сматра за сходно да користи формулацију којом се јасно ограничава дистрибуција извештаја којим се пружа уверавање лицима која нису циљни корисници, његово коришћење од стране других страна или његово коришћење за друге сврхе.

*Опис тестова контрола (видети параграф 54)*

A49. У опису природе тестова контрола за извештаје типа 2, од помоћи је корисницима извештаја ревизора услужне организације којим се пружа уверавање ако ревизор услужне организације искључи следеће:

- резултате свих тестова који су показали постојање недостатака чак и у случају да су идентификоване друге контроле које омогућавају ревизору услужне организације да закључи да је релевантан контролни циљ постигнут или да је тестирана контрола накнадно уклоњена из описа система услужне организације.
- Информације о узрочним факторима за идентификоване недостатке у мери у којој је ревизор услужне организације идентификовао те факторе.

*Модификовано мишљење* (видети параграф 55)

A50. Илустративни примери елемената модификованог извештаја ревизора услужне организације којим се пружа уверавање су садржани у Прилогу 3.

A51. Чак и у случају када је ревизор изразио негативно или уздржавајуће мишљење, може бити подесно да у пасусу са разлозима за модификацију укључи опис разлога за остала питања за која је ревизор услужне организације свестан да би узроковала модификацију мишљења као и ефеката до којих би то довело.

A52. Приликом уздржавања од мишљења због ограничења делокруга, обично се не сматра подесним да се идентификују поступци који су обављени нити да се укључе извештаји у којима су описане карактеристике ангажовања ревизора услужне организације; то би могло да баци сенку на уздржавајуће мишљење ревизора.

**Остале одговорности које се тичу комуникације** (видети параграф 56)

A53. Адекватне активности које представљају одговор на околности идентификоване у параграфу 56 могу да укључују следеће:

- Прибављање правних савета о последицама различитих праваца деловања.
- Комуникација са лицима овлашћеним за управљање у услужној организацији.
- Комуникација са трећим странама (на пример, надлежно регулаторно тело) када се то захтева.
- Модификација мишљења ревизор услужне организације или додавање пасуса у вези осталих питања.
- Прекид ангажовања.

## **Прилог 1**

(Видети параграф А47)

### **Примери изјава услужних организација**

Примери изјава услужних организација дати у наставку текста представљају само смернице и не покривају све могућности нити могу да се примене на све ситуације.

#### **Пример 1: Изјава услужне организације типа 2**

*Изјава услужне организације*

Приложени опис је припремљен за кориснике који су користили систем [унети назив система] и за њихове ревизоре који поседују довољан ниво разумевања да би могли да размотре опис, заједно са осталим информацијама укључујући информације о контролама којима управљају сами корисници, приликом процењивања ризика материјално погрешних исказа у финансијским извештајима корисника. [Назив ентитета] потврђује да:

(а) Приложени опис на странама [бб-цц] објективно и истинито приказује систем [тип или назив система] за обраду трансакција корисника за период од [датум] до [датум]. Критеријуми коришћени у формулисању ове изјаве су следећи:

(i) Приложени опис презентује како је систем осмишљен и имплементиран, укључујући:

- Врсте пружених услуга, укључујући, по потреби, класе трансакција које се обрађују.
- Поступке који су део ИТ и мануелних система, у склопу којих су ове трансакције покренуте, евидентиране, обрађене, кориговане по потреби и пренете у извештаје припремљене за кориснике.
- Повезану рачуноводствену евиденцију, пратеће информације и конкретне рачуне који су коришћени за покретање, евидентирање, обраду и извештавање о трансакцијама; ту је укључено и кориговање неисправних информација и начин на који су информације пренете у извештаје припремљене за кориснике.



- Начин на који систем третира друге значајне догађаје и услове у које не спадају трансакције.
- Процес који је коришћен за припрему извештаја за кориснике.
- Релевантне контролне циљеве и контроле осмишљене у циљу остваривања тих циљева.
- Контроле за које смо претпоставили, приликом осмишљавања система, да ће бити примењене од стране ентитета корисника и које су, ако је неопходно да се остваре контролни циљеви наведени у пропратном опису, идентификоване у опису заједно са специфичним контролним циљевима које не можемо сами да постигнемо.
- Други аспекти нашег контролног окружења, процеса процене ризика, информационог система (укључујући повезане пословне процесе) и комуникације, контролних активности и надзорних контрола које су релевантне за обраду трансакција корисника и извештавање о њима.

(ii) Приложени опис укључује релевантне детаље о променама у систему услужне организације у периоду од [датум] до [датум].

(iii) Из приложеног описа нису изостављене информације нити садржи искривљене информације које су релевантне за делокруг описаног система, а у исто време се признаје да је опис припремљен да би се испуниле заједничке потребе за информацијама широког спектра ентитета и њихових ревизора па зато не може укључивати сваки аспект система организације који сваки појединачни ентитет корисник може сматрати значајним у свом конкретном окружењу

(б) Контроле које се односе на контролне циљеве наведене у пропратном опису су адекватно осмишљене и ефективно примењиване током периода од [датум] до [датум]. Критеријуми коришћени у формулисању ове изјаве су следећи:

(i) Ризици који су угрожавали испуњавање контролних циљева наведених у опису су идентификовани;

(ii) Идентификоване контроле би, ако се примењују како је описано, пружиле уверавање у разумној мери да поменути ризици нису спречили остваривање поменутих контролних циљева; и

(iii) Контроле су доследно примењиване како је предвиђено, укључујући и то да су мануелне контроле спровођене од стране лица са адекватном компетенцијом и овлашћењима у периоду од [датум] до [датум].

#### **Пример 2: Изјава услужне организације типа 1**

Приложени опис је припремљен за кориснике који су користили систем [унети назив система] и за њихове ревизоре који поседују довољан ниво разумевања да би могли да размотре опис, заједно са осталим информацијама укључујући информације о контролама којима управљају сами корисници, приликом стицања разумевања о информационом системима корисника релевантним за финансијско извештавање. [Назив ентитета] потврђује да:

(а) Приложени опис на странама [бб-цц] објективно и истинито приказује систем [тип или назив система] за обраду трансакција корисника закључно са [датум]. Критеријуми коришћени у формулисању ове изјаве су следећи:

(i) Приложени опис презентује како је систем осмишљен и имплементиран, укључујући:

- Врсте пружених услуга, укључујући, по потреби, класе трансакција које се обрађују.
- Поступке који су део ИТ и мануелних система, у склопу којих су ове трансакције покренуте, евидентирани, обрађене, кориговане по потреби и пренете у извештаје припремљене за кориснике.
- Повезану рачуноводствену евиденцију, пратеће информације и конкретне рачуне који су коришћени за покретање, евидентирање, обраду и извештавање о трансакцијама; ту је укључено и кориговање неисправних информација и начин на који су информације пренете у извештаје припремљене за кориснике.

• Начин на који систем третира друге значајне догађаје и услове у које не спадају трансакције.

• Процес који је коришћен за припрему извештаја за кориснике.

• Релевантне контролне циљеве и контроле осмишљене у циљу остваривања тих циљева.

• Контроле за које смо претпоставили, приликом осмишљавања система, да ће бити примењене од стране ентитета корисника и које су, ако је неопходно да се остваре контролни циљеви наведени у пропратном опису, идентификоване у опису заједно са специфичним контролним циљевима које не можемо сами да постигнемо.

- Други аспекти нашег контролног окружења, процеса процене ризика, информационог система (укључујући повезане пословне процесе) и комуникације, контролних активности и надзорних контрола које су релевантне за обраду трансакција корисника и извештавање о њима.

(ii) Из приложеног описа нису изостављене информације нити он садржи искривљене информације које су релевантне за делокруг описаног система, а у исто време се признаје да је опис припремљен да би се испуниле заједничке потребе за информацијама широког спектра ентитета и њихових ревизора па зато не може укључивати сваки аспект система организације који сваки појединачни ентитет корисник може сматрати значајним у свом конкретном окружењу.

(б) Контроле које се односе на контролне циљеве наведене у пропратном опису су адекватно осмишљене и ефективно су примењиване закључно са [датум]. Критеријуми коришћени у формулисању ове изјаве су следећи:

(i) Ризици који су угрожавали испуњавање контролних циљева наведених у опису су идентификовани;

(ii) Идентификоване контроле би, ако се примењују како је описано, пружиле уверавање у разумној мери да поменути ризици нису спречили остваривање поменутих контролних циљева.

## **Прилог 2**

(Видети параграф А47)

### **Илустрација извештаја ревизора услужне организације којим се пружа уверавање**

Илустрације извештаја дате у наставку текста представљају само смернице и не покривају све могућности нити могу да се примене на све ситуације

### **Илустрација 1: Извештај ревизора услужне организације којим се пружа уверавање типа 2**

#### **Извештај независног ревизора услужне организације којим се пружа уверавање о опису, осмишљености и ефективној примени контрола**

Прималац: Услужна организација XYZ

#### *Делокруг*

Ангажовани смо да извештамо о опису услужне организације XYZ, на странама [бб-цц] који се тиче система [тип или назив] за обраду трансакција корисника током периода од [датум] до [датум] [опис], и о осмишљености и примени контрола повезаних са контролним циљевима наведеним у опису.

#### *Одговорности услужне организације XYZ*

Услужна организација XYZ је одговорна за: припрему описа и пропратних изјава на страни [аа], укључујући потпуност, тачност и метод презентације описа и изјава; пружање услуга наведених у опису; навођење контролних циљева; и осмишљавање, имплементацију и ефективну примену контрола у циљу постизања контролних циљева.

#### *Наша независност и контрола квалитета*

Ми смо усклађени са захтевима у погледу независности и другим етичким захтева Етичког кодекса за професионалне рачуновође издатог од стране Међународног одбора за етичке стандарде за рачуновође, који се заснива на основним принципима интегритета, објективности, професионалне компетентности и дужне пажње, поверљивости и професионалног понашања.

Фирма примењује међународни стандард за контролу квалитета ISQC 1. и у складу са тим одржава свеобухватан систем контроле квалитета, укључујући документоване политике и процедуре у вези са усклађеношћу са етичким захтевима, професионалним стандардима и применљивим законским и регулаторним захтевима.

#### *Одговорности ревизора услужне организације*

Наша одговорност је изражавање мишљења о опису услужне организације XYZ и о осмишљености и примени контрола које се тичу контролних циљева наведених у том опису, на основу наших поступака. Ангажовање је извршено у складу са Међународним стандардом ангажовања на основу којег се пружа уверавање 3402, „Извештај о уверавању у погледу контрола у услужној организацији“, који је објавио Одбор за међународне стандарде ревизије и уверавања. Овај стандард налаже да ревизију планирамо и извршимо на начин који омогућава да се, у разумној мери уверимо да ли је, по свим материјално значајним аспектима, опис објективан и истинит и да ли су контроле адекватно дизајниране и ефективно се примењују.

Ангажовање на основу којег се пружа уверавање путем извештаја о опису, осмишљености и ефективној примени контрола услужне организације укључује спровођење поступака у циљу прибављања доказа о обелодањивањима у опису система услужне организације и о осмишљености и ефективној примени контрола. Избор поступака је заснован на просуђивању ревизора услужне организације, укључујући процену ризика да опис није презентован објективно и истинито, да контроле нису адекватно осмишљене и да се ефективно не примењују. Наши поступци укључују тестирање ефективне примене оних контрола за које сматрамо да су неопходне за пружање

уверавања у разумној мери да су постигнути контролни циљеви наведени у опису. Овај тип ангажовања којим се пружа уверавање такође укључује оцену укупне презентације описа, адекватност наведених циљева као и адекватност критеријума дефинисаних од стране услужне организације и описаних на страни [аа].

Сматрамо да су докази које смо прибавили довољни и адекватни и да представљају одговарајућу основу за наше мишљење.

#### *Ограничења контрола у услужној организацији*

Опис услужне организације XYZ је припремљен у циљу задовољења уобичајених потреба за информацијама широког спектра ентитета и њихових ревизора па зато не може да укључи сваки аспект система који сваки појединачни корисник може сматрати значајним у свом конкретном окружењу. Такође, због своје природе, контроле у услужној организацији можда нису у стању да спрече или детектују све грешке или пропусте у процесу обраде или извештавања о трансакцијама. Такође, пројекције оцене ефективности на будуће периоде су подложне ризику да контроле у услужној организацији постану неадекватне или да у потпуности закажу.

#### *Мишљење*

Мишљење смо формирали на основу предметних питања наведених у овом извештају. Критеријуми које смо користили у формирању мишљења су описани на страни [аа]. Наше мишљење је да, по свим материјално значајним аспектима:

(а) Опис објективно и истинито презентује систем (*назив или тип*) онако како је осмишљен и примењен током периода од (*датум*) до (*датум*);

(б) Контроле које се тичу контролних циљева наведених у опису су адекватно осмишљене током периода од (*датум*) до (*датум*); и

(ц) Тестиране контроле, које су биле неопходне да би се пружило уверавање у разумној мери да су постигнути контролни циљеви наведени у опису, су ефективно примењиване током периода од (*датум*) до (*датум*).

#### *Опис тестова контрола*

Конкретне контроле које су тестиране, природа, време и резултати тестова наведени су на странама [уу-зз].

#### *Циљни корисници и намена*

Овај извештај и опис тестова контрола на странама [уу-зз] намењени су искључиво корисницима који су примењивали систем услужне организације XYZ [*назив или тип система*] и њиховим ревизорима који поседују довољан ниво разумевања да би могли да га размотре, заједно са осталим информацијама о контролама које примењују сами корисници, приликом процене ризика материјално погрешних исказа у финансијским извештајима корисника.

[*Потпис ревизора услужне организације*]

[*Датум извештаја ревизора услужне организације којим се пружа уверавање*]

[*Адреса ревизора услужне организације*]

### **Илустрација 2: Извештај ревизора услужне организације којим се пружа уверавање типа 1**

#### **Извештај независног ревизора услужне организације којим се пружа уверавање о опису и осмишљености контрола**

Прималац: Услужна организација XYZ

#### *Делокруг*

Ангажовани смо да известимо о опису услужне организације XYZ, на странама [бб-цц] који се тиче система [*тип или назив*] за обраду трансакција корисника закључно са [*датум*] [*опис*], и осмишљености контрола повезаних са контролним циљевима наведеним у опису.

Нисмо обавили поступци који се тичу ефективне примене контрола укључених у опис и не изражавамо мишљење о томе.

#### *Одговорности услужне организације XYZ*

Услужна организација XYZ је одговорна за: припрему описа и пропратних изјава на страни [аа], укључујући потпуност, тачност и метод презентације описа и изјава; пружање услуга наведених у опису; навођење контролних циљева; и осмишљавање, имплементацију и ефективну примену контрола у циљу постизања контролних циљева.

#### *Наша независност и контрола квалитета*

Ми смо усклађени са захтевима у погледу независности и другим етичким захтева Етичког кодекса за професионалне рачуновође издатог од стране Међународног одбора за етичке стандарде за рачуновође, који се заснива на основним принципима интегритета, објективности, професионалне компетентности и дужне пажње, поверљивости и професионалног понашања.

Фирма примењује међународни стандард за контролу квалитета ISQC 1. и у складу са тим одржава свеобухватан систем контроле квалитета, укључујући документоване политике и процедуре у вези са усклађеношћу са етичким захтевима, професионалним стандардима и применљивим законским и регулаторним захтевима.

#### *Одговорности ревизора услужне организације*

Наша одговорност је изражавање мишљења о опису услужне организације XYZ и о осмишљености и примени контрола које се тичу контролних циљева наведених у том опису, на основу наших поступака. Ангажовање је извршено у складу са Међународним стандардом ангажовања на основу којег се пружа уверавање 3402, „Извештај о уверавању у погледу контрола у услужној организацији”, који је објавио Одбор за међународне стандарде ревизије и уверавања. Овај стандард налаже да ревизију планирамо и извршимо на начин који омогућава да се, у разумној мери уверимо да ли је, по свим материјално значајним аспектима, опис објективан и истинит и да ли су контроле адекватно дизајниране, по свим материјално значајним аспектима.

Ангажовање на основу којег се пружа уверавање путем извештаја о опису и осмишљености контрола услужне организације укључује спровођење поступака у циљу прибављања доказа о обелодањивањима у опису система услужне организације и о осмишљености контрола. Избор поступака је заснован на просуђивању ревизора услужне организације, укључујући процену ризика да опис није презентован објективно и истинито и да контроле нису адекватно осмишљене. Овај тип ангажовања којим се пружа уверавање такође укључује оцену укупне презентације описа, адекватност наведених циљева као и адекватност критеријума дефинисаних од стране услужне организације и описаних на страни [аа].

Као што је наведено у претходном тексту, нисмо обавили поступке који се тичу ефективне примене контрола укључених у опис и не изражавамо мишљење о томе.

Сматрамо да су докази које смо прибавили довољни и адекватни и да представљају одговарајућу основу за наше мишљење.

#### *Ограничења контрола у услужној организацији*

Опис услужне организације XYZ је припремљен у циљу задовољења уобичајених потреба за информацијама широког спектра ентитета и њихових ревизора па зато не може да укључи сваки аспект система који сваки појединачни корисник може сматрати значајним у свом конкретном окружењу. Такође, због своје природе, контроле у услужној организацији можда нису у стању да спрече или детектују све грешке или пропусте у процесу обраде или извештавања о трансакцијама.

#### *Мишљење*

Мишљење смо формирали на основу предметних питања наведених у овом извештају. Критеријуми које смо користили у формирању мишљења су описани са страни [аа]. Наше мишљење је да, по свим материјално значајним аспектима:

(а) Опис објективно и истинито презентује систем [назив или тип] онако како је осмишљен и имплементиран закључно са [датум];

(б) Контроле које се тичу контролних циљева наведених у опису су адекватно осмишљене закључно са [датум] ; и

#### *Циљни корисници и намена*

Овај извештај је намењен искључиво корисницима који су примењивали систем услужне организације XYZ [назив или тип система] и њиховим ревизорима који поседују довољан ниво разумевања да би могли да га размотре, заједно са осталим информацијама о контролама које примењују сами корисници, приликом стицања разумевања о информационим системима корисника који су релевантни за финансијско извештавање.

[Потпис ревизора услужне организације]

[Датум извештаја ревизора услужне организације којим се пружа уверавање]

[Адреса ревизора услужне организације]

#### **Прилог 3**

(Видети параграф А50)

#### **Илустрације модификованих извештаја ревизора услужне организације**

Илустрације модификованих извештаја датих у наставку текста представљају само смернице и не покривају све могућности нити могу да се примене на све ситуације. Засноване су на илустрацији извештаја из Прилога 2.

#### **Илустрација 1: Квалификовано мишљење – опис система услужне организације није презентован објективно и истинито по свим материјално значајним аспектима**

...

*Одговорности ревизора услужне организације*

...

Сматрамо да су докази које смо прибавили довољни и адекватни и да представљају одговарајућу основу за квалификовано мишљење.

#### *Основа за квалификовано мишљење*

У приложеном опису на страни [мн] наведено је да услужна организација XYZ користи идентификационе бројеве и лозинке за оператере како би се спречио неауторизован приступ систему. На основу наших поступака, који укључују разговоре са особљем и посматрање

активности, утврдили смо да се идентификациони бројеви и лозинке за оператере користе у апликацијама А и Б али не и у апликацијама Ц и Д.

*Квалификовано мишљење*

Мишљење смо формирали на основу предметних питања наведених у овом извештају. Критеријуми које смо користили у формирању мишљења су описани у изјави услужне организације XYZ на страни [aa]. По нашем мишљењу, осим за питање описано у пасусу Основа за квалификовано мишљење:

(а) . . .

**Илустрација 2: Квалификовано мишљење – контроле нису адекватно осмишљене да пруже уверавање у разумној мери да ће контролни циљеви наведени у опису система услужне организације бити постигнути ако се контроле ефективно примењују**

. . .

*Одговорности ревизора услужне организације*

. . .

Сматрамо да су докази које смо прибавили довољни и адекватни и да представљају одговарајућу основу за квалификовано мишљење.

*Основа за квалификовано мишљење*

Као што је разматрано на страни [mn] приложеног описа, с времена на време услужна организација XYZ врши измене програмских апликација да би се исправили недостаци или да би се повећале њихове могућности. Поступци спроведени у циљу утврђивања да ли су измене неопходне и у циљу осмишљавања и имплементације измена не укључују преглед и одобрење од стране овлашћених лица која су независна од лица укључених у спровођење измена. Такође, не постоје дефинисани захтеви за тестирање таквих измена нити за саопштавање резултата тестова лицу овлашћеном за обављање прегледа пре имплементације измена.

*Квалификовано мишљење*

Мишљење смо формирали на основу предметних питања наведених у овом извештају. Критеријуми које смо користили у формирању мишљења су описани у изјави услужне организације XYZ на страни [aa]. По нашем мишљењу, осим за питање описано у пасусу Основа за квалификовано мишљење:

(а) . . .

**Илустрација 3: Квалификовано мишљење – контроле нису ефективно примењиване током дефинисаног периода (важи само за извештај типа 2)**

. . .

*Одговорности ревизора услужне организације*

. . .

Сматрамо да су докази које смо прибавили довољни и адекватни и да представљају одговарајућу основу за квалификовано мишљење.

*Основа за квалификовано мишљење*

Услужна организација XYZ је у свом опису навела да примењује аутоматизоване контроле које за циљ имају усклађивање прилива по основу отплате рата кредита са укупним пласманом. Међутим, као што је наведено на страни [mn] описа, контрола није ефективно примењивана у периоду од dd/mm/ggg до dd/mm/gggg због грешке у програму. Ово је довело до неиспуњења следећег контролног циља: „Контроле пружају уверавање у разумној мери да је прилив по основу отплате рата кредита адекватно евидентиран“, током периода од dd/mm/gggg до dd/mm/ggg. XYZ је имплементирала измену програма који обавља калкулацију на дан [датум] и наши тестови показују да је контрола ефективно примењивана од dd/mm/gggg до dd/mm/gggg.

*Квалификовано мишљење*

Мишљење смо формирали на основу предметних питања наведених у овом извештају. Критеријуми које смо користили у формирању мишљења су описани у изјави услужне организације XYZ на страни [aa]. По нашем мишљењу, осим за питање описано у пасусу Основа за квалификовано мишљење:

. . .

**Илустрација 4: Квалификовано мишљење – ревизор услужне организације није у могућности да прибави довољно адекватних доказа**

. . .

*Одговорности ревизора услужне организације*

. . .

Сматрамо да су докази које смо прибавили довољни и адекватни и да представљају одговарајућу основу за квалификовано мишљење.

#### *Основа за квалификовано мишљење*

Услугна организација XYZ је у свом опису навела да примењује аутоматизоване контроле које за циљ имају усклађивање прилива по основу отплате рата кредита са укупним пласманом. Међутим, електронски подаци који се односе на период од dd/mm/gggg до dd/mm/gggg су обрисани због грешке у програму тако да нисмо били у могућности да обавимо тестирање ове контроле за дати период. Због тога нисмо били у могућности да утврдимо да ли контролни циљ: „Контроле пружају уверавање у разумној мери да је прилив по основу отплате рата кредита адекватно евидентиран”, ефективно примењен током периода од dd/mm/gggg до dd/mm/gggg.

#### *Квалификовано мишљење*

Мишљење смо формирали на основу предметних питања наведених у овом извештају. Критеријуми које смо користили у формирању мишљења су описани у изјави услужне организације XYZ на страни [aa]. По нашем мишљењу, осим за питање описано у пасусу Основа за квалификовано мишљење:

(а) . . .

13 – 21.]

-----

*Уколико неки елементи описа нису укључени у делокруг ангажовања, то треба да буде јасно истакнуто у извештају којим се пружа уверавање.*

*ISQC 1, Контрола квалитета фирми које врше ревизију, преглед финансијских информација, друга ангажовања на основу којих се пружа уверавање и сродне услуге*

*Уколико неки елементи описа нису укључени у делокруг ангажовања, то треба да буде јасно истакнуто у извештају којим се пружа уверавање.*

*ISQC 1, Контрола квалитета фирми које врше ревизију, преглед финансијских информација, друга ангажовања на основу којих се пружа уверавање и сродне услуге*

### **МЕЂУНАРОДНИ СТАНДАРД АНГАЖОВАЊА НА ОСНОВУ КОЈИХ СЕ ПРУЖА УВЕРАВАЊЕ 3410 АНГАЖОВАЊА НА ОСНОВУ КОЈИХ СЕ ПРУЖА УВЕРАВАЊЕ О ИЗВЕШТАЈИМА О ГАСОВИМА СА ЕФЕКТОМ СТАКЛЕНЕ БАШТЕ**

(Важи за извештаје на основу којих се пружа уверавање за периоде који се завршавају 30. септембра 2013. или касније)

#### **САДРЖАЈ**

*Параграф*

#### **Увод 1**

Делокруг овог ISAE 2–11

Датум ступања на снагу 12

#### **Циљеви 13**

#### **Дефиниције 14**

#### **Захтеви**

ISAE 3000 15

Прихватање и наставак ангажовања 16–18

Планирање 19

Материјалност у планирању и спровођењу ангажовања 20–22

Разумевање ентитета и његовог окружења, укључујући и интерну контролу ентитета и процену ризика од материјално значајних погрешних исказа 23–34

Општи одговори на процењене ризике од материјално значајних погрешних исказа и додатне процедуре 35–56

Коришћење рада других практичара 57

Писане изјаве руководства 58–60

Накнадни догађаји 61

Упоредне информације 62–63

Остале информације 64

Документација 65–70

Преглед контроле квалитета ангажовања 71

Формирање закључка о уверавању 72–75

Садржај извештаја о уверавању 76–77

Захтеви у погледу других саопштења 78

### **Примена и друга објашњења**

Увод А1–А7

Дефиниције А8–А16

ISAE 3000 А17

Прихватање и наставак ангажовања А18–А37

Планирање А38–А43

Материјалност у планирању и спровођењу ангажовања А44–А51

Разумевање ентитета и његовог окружења, укључујући интерну контролу ентитета и идентификовање и процену ризика од материјално значајних погрешних исказа А52–А89

Општа одговор на процењене ризике од материјално значајних погрешних исказа и додатне процедуре А90–А112

Коришћење рада других практичара А113–А115

Писане изјаве руководства А116

Накнадни догађаји А117

Упоредне информације А118–А123

Друге информације А124–А126

Документовање А127–А129

Преглед контроле квалитета ангажовања А130

Формирање закључка о уверавању А131–А133

Садржај извештаја о уверавању А134–А152

Прилог 1: Емисије, уклањања и одбици емисија

Прилог 2: Илустрације извештаја о уверавању о извештајима о гасовима са ефектом стаклене баште

Међународни стандард ангажовања на основу којих се пружа уверавање (ISAE) 3410, *Ангажовања на основу којих се пружа уверавање о извештајима о гасовима са ефектом стаклене баште*, треба тумачити у контексту *Предговора Међународних стандарда и саопштења контроле квалитета, ревизије, уверавања и сродних услуга*.

### **Увод**

1. Узимајући у обзир везу између емисије гасова са ефектом стаклене баште и климатских промена, многи ентитети квантификују своје емисија гасова са ефектом стаклене баште за сврхе интерног управљања, а многи такође састављају и извештај о гасовима са ефектом стаклене баште:

(а) Као део регулаторног система обелодањивања;

(б) Као део схеме за трговину емисијама; или

(ц) У циљу информисања инвеститора и других на добровољној бази. Добровољна обелодањивања могу бити, на пример, објављена као самостални документ; као део ширег извештаја о одрживости или у годишњем извештају ентитета; или као додатак „регистрау угљеника“.

### **Делокруг овог ISAE**

2. Овај међународни стандард ангажовања на основу којих се пружа уверавање (ISAE) бави се ангажовањима на основу којих се пружа уверавање са циљем издавања извештаја о извештају ентитета о гасовима са ефектом стаклене баште.

3. Закључак практичара у ангажовању на уверавању може да садржи и додатне информације поред извештаја о гасовима са ефектом стаклене баште, на пример, када је практичар ангажован да извести о извештају о одрживости чији је извештај о гасовима са ефектом стаклене баште само један део. У оваквим случајевима (погледати параграфе А1–А2)

(а) Овај ISAE се примењује на процедуре уверавања које су обављене у погледу извештаја о гасовима са ефектом стаклене баште, осим када је извештај о гасовима са ефектом стаклене баште релативно мањи део целокупних информација које су предмет уверавања; и

(б) ISAE 3000 (ревидиран) (или неки други ISAE који се бави специфичним предметним питањем) примењује се на процедуре уверавања које се обављају у погледу остатка информација које су обухваћене закључком практичара.

4. Овај ISAE се не бави, нити пружа специфичне смернице за ангажовања на основу којих се пружа уверавање о следећем:

(а) Извештајима о емисији, осим емисија гасова са ефектом стаклене баште, на пример, азотних оксида (NO<sub>x</sub>) и сумпор диоксида (SO<sub>2</sub>). Међутим, овај ISAE ипак може обезбедити смернице за оваква ангажовања;

(б) Другим информацијама повезаним са гасовима са ефектом стаклене баште, као што су „трагови“ животног циклуса производа, хипотетичке „полазне“ информације и кључни показатељи перформанси на бази података о емисији; или (видети параграф А3)

(ц) Инструментима, процесима или механизмима, као што су пројекти компензације, које користе други ентитети као одбитке емисија. Међутим, у случајевима када извештај о гасовима са ефектом стаклене баште ентитета укључују одбитке емисија, који су предмет уверавања, захтеви овог ISAE се примењују у односу на та одбијања емисија уколико је то прикладно (видети параграф 76(ф)).

### *Ангажовања на потврђивању и директна ангажовања*

5. *Међународни оквир за ангажовања на основу којих се пружа уверавање* (Оквир уверавања) наводи да ангажовање на основу којег се пружа уверавање може бити ангажовање на потврђивању или директно ангажовање. Овај ISAE бави се само ангажовањима на потврђивању.

*Процедуре за ангажовања на основу којих се пружа уверавање у разумној мери и ограничено уверавање*

6. У ISAE 3000 (ревидиран) наводи се да ангажовање на основу којег се пружа уверавање може бити ангажовање на основу којег се пружа уверавање у разумној мери или ангажовање на основу којег се пружа ограничено уверавање. Овај ISAE бави се и ангажовањима на основу којих се пружа уверавање у разумној мери и ограничено уверавање.

7. И у једној и у другој врсти ангажовања на основу којих се пружа уверавање о извештајима о гасовима са ефектом стаклене баште, практичар бира комбинацију процедура уверавање која може да обухвата: посматрање; потврду; поновно израчунавање; поновно спровођење; аналитичке процедуре; и испитивање. Утврђивање процедура уверавања које треба спровести у одређеном ангажовању је питање професионалног просуђивања. Будући да извештаји о гасовима са ефектом стаклене баште обухватају низ различитих околности, природа и обим процедура ће вероватно значајно варирати од ангажовања до ангажовања.

8. Осим уколико није назначено другачије, сваки захтев овог ISAE примењује се и на ангажовања уверавања у разумној мери и на ангажовања са ограниченим уверавањем. Будући да је ниво уверавања који се добија код ангажовања са ограниченим уверавањем нижи него код ангажовања са уверавањем у разумној мери, процедуре које практичар обавља приликом ангажовања на основу којих се пружа ограничено уверавање ће се разликовати по природи од ангажовања на основу којих се пружа уверавање у разумној мери, и биће мањег обима од њих. Захтеви који се примењују само на једну врсту ангажовања презентовани су у формату колумни словом „Л“ (ограничено уверавање) или словом „Р“ (уверавање у разумној мери) након броја параграфа. Иако се неке процедуре захтевају само за ангажовања на основу којих се пружа разумно уверавање, оне ипак могу бити прикладне и у неким ангажовањима на основу којих се пружа ограничено уверавање (видети такође параграф А90, који наводи основне разлике између



додатних процедура практичара за ангажовање на основу којег се пружа уверавање у разумној мери и ангажовање на основу којег се пружа ограничено уверавање о извештајима о гасовима са ефектом стаклене баште). (видети параграфе А4, А90).

*Веза са ISAE 3000, друга професионална саопштења и други захтеви*

9. При спровођењу ангажовања на основу којих се пружа уверавање, о извештајима ентитета о гасовима са ефектом стаклене баште, од практичара се захтева усклађеност са ISAE 3000 (ревидиран) и са овим ISAE. Овај ISAE допуњава, али не замењује ISAE 3000 (ревидиран) и даље описује како се ISAE 3000 (ревидиран) примењује на ангажовање на основу којег се пружа уверавање у циљу извештавања о извештајима ентитета о гасовима са ефектом стаклене баште. (видети параграф А17)

10. Усклађеност са ISAE 3000, између осталог, захтева да практичар поштује захтеве усклађеност са Деловима А и Б *Етичког кодекса за професионалне рачуновође* које је објавио Одбор за међународне етичке стандарде за рачуновође (IESBA Кодекс) у погледу ангажовања на основу којих се пружа уверавање или других професионалних захтева, или захтева које намећу закон и регулатива који су макар једнако захтевни. Такође захтева да партнер у ангажовању буде члан фирме која примењује ISQC 1, или друге професионалне захтеве, или захтеве закона или регулативе који су макар једнако захтевни као ISQC 1. (видети параграфе А5–А6)

11. У случајевима када ангажовање подлеже локалним законима и регулативи, или одредбама о схеми за трговању емисијама, овај ISAE не замењује ове законе, прописе или одредбе. У случају да се локални закони или регулатива или одредбе везане за схему за трговање емисијама разликују од овог ISAE, ангажовање спроведено у складу са локалним законима или регулативом или одредбама одређене схеме неће бити аутоматски усклађено са овим ISAE. Практичар има право да представи усклађеност са овим ISAE поред усклађености са локалним законима или прописима или одредбама схеме за трговину емисијама само када су испуњени сви применљиви захтеви овог ISAE. (видети параграф А7)

#### **Датум ступања на снагу**

12. Овај ISAE важи за извештаје о уверавању за периоде који се завршавају 30. септембра 2013. године или касније.

#### **Циљеви**

13. Циљеви практичара су следећи:

(а) Стицање или разумног уверавања или уверавања ограниченог степена, по потреби, о томе да ли је извештај о гасовима са ефектом стаклене баште не садржи материјално значајне погрешних исказа, настале услед криминалне радње или грешке, чиме се омогућава практичару да изнесе закључак на основу којег се пружа уверавање у разумној мери или уверавање ограниченог степена;

(б) Извештавање, у складу са налазима практичара, о томе да ли је:

(i) У случају ангажовања на основу којег се пружа уверавање у разумној мери, извештај о гасовима са ефектом стаклене баште састављен, по свим материјално значајним аспектима, у складу са применљивим критеријумима; или

(ii) У случају ангажовања на основу којег се пружа ограничено уверавање, практичар дошао до било ког сазнања које би узроковало да сматра, на бази обављених процедура и прибављених доказа, да извештај о гасовима са ефектом стаклене баште није састављен, по свим материјално значајним аспектима, у складу са применљивим критеријумима; и

(ц) Саопштавање које захтева овај ISAE, у складу са налазима практичара.

#### **Дефиниције**

14. За сврхе овог ISAE, следећи термини имају доле описана значења:

(а) Применљиви критеријуми – Критеријуми које користи ентитет за квантификацију и извештавање о емисији у извештају о гасовима са ефектом стаклене баште.

(б) Тврдње – Изјаве ентитета, експлицитне или друге, које су садржане у извештају о гасовима са ефектом стаклене баште, које користи практичар за разматрање различитих врста потенцијалних погрешних исказа које могу да се јаве.

(ц) Основна година – Конкретна година или просек неколико година који се користе за упоређивање емисија током времена.

(д) Систем одређивања ограничења и трговине – Систем за одређивање укупних ограничења емисија и алоцирање одобрених количина емисија на учеснике и који им омогућује да међусобно тргују одобрењима и квотама у вези са емисијама.

(е) Упоредне информације – износи и обелодањивања укључени у извештај о емисији гасова са ефектом стаклене баште који се односи на један или више ранијих периода.

(ф) Емисије – Гасови са ефектом стаклене баште који су током релевантног периода, испуштани у атмосферу или би били испуштени да нису задржани у колектору. Емисије могу да се поделе на:

- Директне емисије (такође познате као емисије првог реда), које се емитују из извора које ентитет поседује и контролише. (видети параграф А8)

- Индиректне емисије, које су последица активности ентитета, али које се емитују из извора које контролише или поседује други ентитет. Индиректне емисије могу даље да се поделе на:

- Емисије другог реда, које су повезане са енергијом која се преноси ентитету и коју ентитет троши. (видети параграф А9)

- Емисије трећег реда, које представљају све остале индиректне емисије. (видети параграф А10)

(г) Одбитак емисије – Свака ставка укључена у извештај ентитета о гасовима са ефектом стаклене баште која се одбија од укупне количине исказаних емисија, али која не представља уклањање; обично укључује извршене компензације али може да укључи и различите друге инструменте или механизме као што су одобрења и раздужења признати регулативом или другим системом чији је ентитет део. (видети параграфе А11–А12)

(х) Фактор емисије – Математички фактор или однос за конверзију мере активности (на пример, литре потрошеног горива, број пређених километара, број грла стоке или тоне произведеног производа) у процену количине гасова са ефектом стаклене баште који су повезани са том активношћу.

(и) Схема за трговину емисијама – Тржишни приступ контроли гасова са ефектом стаклене баште који се базира на економским подстицајима за умањење емисија таквих гасова.

(ј) Ентитет – Правни субјект, економски субјект, или део правног или економског субјекта који може да се идентификује (на пример, једна фабрика или други облик постројења, као што је депонија), или комбинација правног или другог субјекта или делова тих субјеката (на пример, заједнички подухват) на који се односе емисије исказане у извештају о емисији гасова са ефектом стаклене баште.

(к) Криминална радња – намерна активност једног или више руководилаца, лица овлашћених за управљање, запослених или трећих страна, која укључује обмањивање ради стицања неприпадајуће или незаконите добити.

(л) Додатни поступци – Поступци извршени као одговор на процењене ризике од материјално погрешних исказа, укључујући тестове контрола (ако постоје), тестове детаља и аналитичке поступке.

(м) Извештај о емисији гасова са ефектом стаклене баште – Извештај који садржи саставне елементе и у ком се квантификују емисије гасова са ефектом стаклене баште ентитета (понекад се назива и попис емисија) и када је то применљиво, упоредне информације и објашњења, укључујући сумарне податке о значајним политикама квантификације и извештавања. Извештај о емисији гасова са ефектом стаклене баште може такође да садржи и категоризовани списак уклањања или одбитака емисија. Када ангажовање не покрива цео извештај о емисији гасова са ефектом стаклене баште, израз „извештај о емисији гасова са ефектом стаклене баште“ треба тумачити као онај део који је покривен ангажовањем. Извештај о емисији гасова са ефектом стаклене баште је „информација о предметном питању“ ангажовања.

(н) Гасови са ефектом стаклене баште – Угљен диоксид (CO<sub>2</sub>) и други гасови за које се применљивим критеријумима захтева да буду укључени у извештај о емисији гасова са ефектом стаклене баште, а међу њима су метан, азот оксид, сумпор хексалфлуорид и перфлуороугљеници; и хлорофлуороугљеници. Гасови који нису угљен диоксид често се изражавају у облику еквивалената угљен диоксида (CO<sub>2</sub>).

(о) Организационе границе – Границе која одређују који послови ће бити укључени у извештај ентитета о емисији гасова са ефектом стаклене баште.

(п) Материјалност перформанси – Износ или износи које практичар одређује као мањи од материјалног значајног за извештај о емисији гасова са ефектом стаклене баште да би се на прихватљив ниво свела вероватноћа да је укупан износ неусклађених и недетектованих погрешних исказа већи од материјално значајног износа за извештај о емисији гасова са ефектима стаклене баште. Ако је применљиво, материјалност перформанси се такође односи на износ (или износе)

који практичар одређује као мањи од материјално значајног нивоа за одређене типове емисија или обелодањивања.

(q) Стечена компензација – Одбитак емисије у којој ентитет плаћа умањење обима емисије другог ентитета (одбитак емисије) или повећање обима уклањања другог ентитета (повећање уклањања), у поређењу са неком хипотетичком основном вредношћу. (видети параграф A13)

(p) Квантификација – Процес утврђивања количине гасова са ефектом стаклене баште који су повезани са ентитетом, директно или индиректно, и који су емитовани (или уклоњени) од стране одређених извора (или одређеним колекторима).

(c) Уклањање – Гасови са ефектом стаклене баште које је ентитет, током одређеног периода, уклонио из атмосфере, или који би били емитовани у атмосферу да нису ухваћени и спроведени у колектор. (видети параграф A14)

(t) Значајно постројење – Постројење које је од појединачног значаја због величине обима својих емисија у односу на укупне емисије наведене у извештају о емисији гасова са ефектом стаклене баште или због своје специфичне природе или околности које узрокују одређене ризике од материјално значајног погрешног исказа. (видети параграф A15–A16)

(y) Колектор – Физичка јединица или процес који уклања гасове са ефектом стаклене баште из атмосфере.

(v) Извор – Физичка јединица која испушта гасове са ефектом стаклене баште у атмосферу.

(w) Тип емисије – Група емисија одређена на основу, на пример, извора емисије, врсте гаса, области или постројења.

#### **Захтеви**

##### **ISAE 3000 (Ревидиран)**

15. Практичар не представља усклађеност са овим ISAE осим уколико није усклађен са захтевима и овог ISAE и ISAE 3000. (видети параграфе A5–A6, A17, A21–A22, A37, A127)

##### **Прихватање и наставак ангажовања**

*Вештине, знање и искуство*

16. Партнер у ангажовању треба:

(a) Да је компетентан у области уверавања, и и има технике развијене кроз обимне обуке да прихвати одговорност издавања закључка о уверавању; и

(b) Да се увери да лица која спроводе ангажовање заједнички имају одговарајуће компетенције и способности, укључујући за квантификацију и извештавање о емисијама и у области уверавања, како би спровели ангажовање у складу са овим ISAE. (видети параграфе A18–A19)

*Предуслови ангажовања*

17. У циљу утврђивања да ли су присутни предуслови за ангажовање:

(a) Партнер у ангажовању утврђује да ли и извештај о гасовима са ефектом стаклене баште и ангажовање имају делокруг који је довољан да би био користан циљним корисницима, нарочито при разматрању следећег: (видети параграф A20)

(i) Ако извештај о гасовима са ефектом стаклене баште искључује значајне емисије које су биле квантификоване, или би лако могле бити квантификоване, да ли су таква искључивања оправдана у датим околностима;

(ii) Ако ангажовање искључује уверавање у погледу значајних емисија о којима је ентитет поднео извештај, да ли су таква искључивања оправдана у датим околностима; и

(iii) Ако ангажовање искључује уверавање у погледу одбитака емисија, да ли су природа уверавања које ће практичар стећи у погледу одбитака и циљни садржај извештаја о уверавању који се односе на њих јасни, оправдани у датим околностима и да ли их разуме страна која ангажује. (видети параграфе A11–A12)

(b) Приликом процене адекватности применљивих критеријума које захтева ISAE 3000 (ревидиран), практичар треба да утврди, да ли критеријуми обухватају минимум следеће: (видети параграфе A23–A26)

(i) Метод за одређивање организационе границе ентитета; (видети параграфе A27–A28)

(ii) Гасове са ефектом стаклене баште који ће се узимати у обзир;

(iii) Прихватљиве методе квантификације, укључујући методе за прилагођавање основне године (ако је применљиво); и

(iv) Одговарајућа обелодањивања како би циљни корисници разумели значајна просуђивања која су обављена током припреме извештаја о гасовима са ефектом стаклене баште. (видети параграфе А29–А34)

(ц) Практичар треба да прибави сагласност од ентитета да прихвата и разуме своју одговорност:

(i) За осмишљавање, имплементацију и одржавање интерне контроле за коју ентитет утврди да је неопходна за омогућавање припреме извештаја о гасовима са ефектом стаклене баште који не садржи материјално значајне погрешне исказе, настале било услед криминалних радњи или грешака;

(ii) За припрему извештаја о гасовима са ефектом стаклене баште у складу са применљивим критеријумима; и (видети параграф А35)

(iii) За упућивање на применљиве критеријуме које је примењивао или њихове описе у извештају о гасовима са ефектом стаклене баште и када то није евидентно на основу околности ангажовања, ко их је осмислио. (видети параграф А36)

#### *Споразум о условима ангажовања*

18. Уговорени услови ангажовања које захтева ISAE 3000 (ревидиран) треба да обухватају: (видети параграф А37)

(а) Циљ и делокруг ангажовања;

(б) Одговорности практичара;

(ц) Одговорности ентитета, укључујући и оне описане у параграфу 17(ц);

(д) Идентификовање применљивих критеријума за припрему извештаја о гасовима са ефектом стаклене баште;

(е) Упућивање на очекивану форму и садржај извештаја које треба да изда практичар, као и саопштења да могу постојати околности у којима се извештај може разликовати од његове очекиване форме и садржаја; и

(ф) Потврду да ентитет пристаје да обезбеди писане примерке закључка о ангажовању.

#### **Планирање**

19. Приликом планирања ангажовања сходно захтевима ISAE 3000 (ревидиран), практичар треба да: (видети параграфе А38–А41)

(а) Идентификује карактеристике ангажовања које дефинишу његов делокруг;

(б) Утврди циљеве ангажовања у погледу извештавања, ради планирања времена ангажовања и природе неопходне комуникације;

(ц) Размотри факторе, који су, на основу професионалног просуђивања практичара, значајни за усмеравање активности тима који ради на ангажовању;

(д) Размотри резултате процедура за прихватање или наставак ангажовања и, тамо где је применљиво, да ли је сазнање које је резултат других ангажовања које је за ентитет спровео партнер у ангажовању релевантно;

(е) Утврђује природу, време и обим ресурса који су неопходни за спровођење ангажовања, укључујући учешће стручњака и других практичара; и (видети параграфе А42–А43)

(ф) Утврђује утицај функције интерне ревизије ентитета, уколико постоји, на ангажовање.

#### **Материјалност у планирању и спровођењу ангажовања**

##### *Утврђивање материјалности и материјалности перформансе приликом планирања ангажовања*

20. Приликом одређивања опште стратегије ангажовања, практичар утврђује материјалну значајност за извештај о гасовима са ефектом стаклене баште. (видети параграфе А44–А50)

21. Практичар утврђује материјалност перформансе за сврхе процене ризика од материјално значајних погрешних исказа и утврђивања природе, времена и додатних процедура.

##### *Ревидирања током трајања ангажовања*

22. Практичар ревидира материјални значај за извештај о гасовима са ефектом стаклене баште у случају да током ангажовања постане упознат са информацијама које би узроковале различито почетно одређивање износа од стране практичара. (видети параграф А51)

**Разумевање ентитета и његовог окружења, укључујући и интерну контролу ентитета и процену ризика од материјално значајних погрешних исказа**

*Стицање разумевања ентитета и његовог окружења*

23. Практичар стиче разумевање о следећем (видети параграфе А52–А53)

(а) Релевантној привредној грани, регулаторним и другим екстерним факторима укључујући и применљиве критеријуме.

(б) Природи ентитета, укључујући:

(i) Природу пословања које је у оквирима организационе границе ентитета, укључујући: (видети параграфе А27–А28)

а. Изворе и потпуност емисија, и, уколико постоје, колекторе емисија и одбитке емисија;

б. Допринос сваког од њих укупним емисијама ентитета; и

ц. Неизвесности повезане са количинама које су наведене у извештају о гасовима са ефектом стаклене баште (видети параграфе А54–А59)

(ii) Промене у односу на претходни период у погледу природе или обима пословања, укључујући и то да ли је било спајања, стицања или продаје извора емисије, или екстерног ангажовања функција у погледу значајних емисија; и

(iii) Учесталост и природу прекида у пословању. (видети параграф А60)

(ц) Одабиру и примени метода квантификације од стране ентитета, као и политика извештавања, укључујући и разлоге њихових промена, као и потенцијалну могућност дуплог рачунања емисија у извештају о гасовима са ефектом стаклене баште.

(д) Захтевима применљивих критеријума који су релевантни за процене, укључујући и повезана обелодањивања.

(е) Циљу и стратегији ентитета у погледу климатских промена, ако постоје, и са њима повезаним економским, регулаторним, физичким и репутационим ризицима. (видети параграф А61)

(ф) Надзору и одговорности за информације о емисијама у оквиру ентитета.

(г) Да ли ентитет има функцију интерне ревизије, и ако има, активности ове функције и главне налазе у погледу емисија.

*Процедуре за стицање разумевања и идентификовање и процену ризика од материјално значајних погрешних исказа*

24. Процедуре за стицање разумевања о ентитету и његовом окружењу, као и за идентификовање и процену ризика од материјално значајних погрешних исказа треба да укључују следеће: (видети параграфе А52–А53, А62)

(а) Испитивање лица у оквиру ентитета, која, по процени практичара, имају информације које могу да помогну у идентификовању и процени ризика од материјално значајних погрешних исказа насталих услед криминалних радњи или грешака.

(б) Аналитичке процедуре. (видети параграфе А63–А65)

(ц) Посматрање и преглед. (видети параграфе А66–А68)

*Стицање сазнања о интерној контроли ентитета*

Ограничено уверавање	Уверавање у разумној мери
<p>25Л. За интерну контролу која је релевантна за квантификацију и извештавање о емисијама, као основе за идентификовање и процену ризика од материјално значајних погрешних исказа, практичар стиче разумевање путем испитивања следећег: (видети параграфе А52–А53, А69–А70)</p> <p>(а) Контролног окружења;</p>	<p>25Р. Практичар стиче разумевање о следећим компонентама интерне контроле ентитета које су релевантне за квантификацију и извештавање о емисијама као основе за идентификовање и процену ризика од материјално значајних погрешних исказа: (видети параграфе А52–А53, А70)</p> <p>(а) Контролном окружењу;</p> <p>(б) Информационом систему укључујући повезане пословне процесе и саопштавање улога и</p>

Ограничено уверавање	Уверавање у разумној мери
<p>(б) Информационог система, укључујући повезане пословне процесе и саопштавања улога и одговорности и значајних питања која се односе на извешавање о емисијама; и</p> <p>(ц) Резултата процеса за процену ризика ентитета.</p>	<p>одговорности као и значајних питања која се односе на извешавање о емисијама;</p> <p>(ц) Процесу за процену ризика ентитета;</p> <p>(д) Контролним активностима релевантним за ангажовање, односно оне за које практичар просуди да је неопходно разумети у циљу процене ризика од материјално значајних погрешних исказа на нивоу тврдње и осмишљавање додатних процедура као одговор на процењене ризике. Ангажовање на основу којег се пружа уверавање не захтева разумевање свих активности контроле које се односе на сваку значајну врсту емисије и обелодањивање у извештају о гасовима са ефектом стаклене баште или на сваку тврдњу која је за њих релевантна; и (видети параграфе А71–А72)</p> <p>(е) Надзору контрола.</p>
	<p>26Р. Приликом стицања разумевања која захтева параграф 25Р, поред испитивања особља ентитета практичар процењује концепт контрола и утврђује да ли су оне имплементирани путем спровођења процедура. (видети параграфе А52–А53)</p>

*Друге процедуре за разумевање и идентификовање и процену ризика од материјално значајних погрешних исказа*

27. Ако је партнер у ангажовању обављао друга ангажовања за ентитет, партнер у ангажовању разматра да ли су добијене информације релевантне за идентификовање и процену ризика од материјално значајних погрешних исказа. (видети параграф А73)

28. Практичар испитује руководство и друге у оквиру ентитета, по потреби, како би утврдио да ли имају сазнања о евентуалним реалним, наводним криминалним радњама или сумњама на криминалне радње или на неусклађеност са законом или регулативом, што утиче на извештај о гасовима са ефектом стаклене баште. (видети параграфе А84–А86)

29. Партнер у ангажовању и други кључни чланови тима који ради на ангажовању, као и кључни екстерни стручњаци, разматрају подложност извештаја о гасовима са ефектом стаклене баште ентитета материјално значајном погрешном исказу, било услед криминалних радњи или грешака, као и примену применљивих критеријума на чињенице и околности ентитета. Партнер у ангажовању утврђује која питања треба саопштити члановима тима на ангажовању и евентуално екстерним стручњацима практичара који нису учествовали у дискусији.

30. Практичар процењује да ли методе квантификације и политике извештавања ентитета, укључујући и утврђивање организационих граница ентитета, одговарају његовом пословању и да ли су у складу са применљивим критеријумима и политикама квантификације и извештавања који су се користили у релевантној привредној грани и у претходним периодима.

Спровођење процедура на локацији постројења ентитета

31. Практичар утврђује да ли је неопходно у околностима ангажовања спроводити процедуре на локацији значајних постројења. (видети параграфе А15–А16, А74–А77)

Интерна ревизија

32. У случајевима када ентитет има функцију интерне ревизије која је релевантна за ангажовање, практичар: (видети параграф А78)

(а) Утврђује да ли, и у ком обиму, користити резултате специфичног рада функције интерне ревизије; и

(б) Уколико користи резултате специфичног рада функције интерне ревизије, утврђује да ли тај рад одговара сврхама ангажовања.

*Идентификовање и процена ризика од материјално значајних погрешних исказа*

Ограничено уверавање	Уверавање у разумној мери
----------------------	---------------------------

<p>33Л. Практичар идентификује и процењује ризике од материјално значајних погрешних исказа:</p> <p>(а) На нивоу извештаја о гасовима са ефектом стаклене баште; и (видети параграфе А79–А80)</p> <p>(б) За материјално значајне врсте емисија и обелодањивања, (видети параграф А81)</p> <p>као основу за осмишљавање и спровођење процедура чија природа, време и обим:</p> <p>(ц) Представљају одговор на процењене ризике од материјално значајних погрешних исказа; и</p> <p>(д) Омогућавају практичару да стекне ограничено уверавање о томе да ли је извештај о гасовима са ефектом стаклене баште састављен, по свим материјално значајним аспектима, у складу са применљивим критеријумима.</p>	<p>33Р. Практичар идентификује и процењује ризике од материјално значајних погрешних исказа:</p> <p>(а) На нивоу извештаја о гасовима са ефектом стаклене баште; и (видети параграфе А79–А80)</p> <p>(б) На нивоу тврдње за материјално значајне врсте емисија и обелодањивања, (видети параграфе А81 – А82)</p> <p>као основу за осмишљавање и спровођење процедура чија природа, време и обим: (видети параграф А83)</p> <p>(ц) Представљају одговор на процењене ризике од материјално значајних погрешних исказа; и</p> <p>(д) Омогућавају практичару да стекне уверавање у разумној мери о томе да ли је извештај о гасовима са ефектом стаклене баште састављен, по свим материјално значајним аспектима, у складу са применљивим критеријумима.</p>
--	--

Узроци ризика од материјално значајних погрешних исказа

34. Приликом спровођења процедура које захтевају параграфи 33Л или 33Р, практичар разматра, као минимум, следеће факторе: (видети параграфе А84–А89)

(а) Вероватноћу постојања намерних погрешних исказа у извештају о гасовима са ефектом стаклене баште; (видети параграфе А84–А86)

(б) Вероватноћу неусклађености са одредбама, и оним законима и регулативом за које је опште признато да имају директан утицај на садржај извештаја о гасовима са ефектом стаклене баште; (видети параграф А87)

(ц) Могућност изостављања потенцијално значајне емисије; (видети параграф А88(а))

(д) Значајне економске или регулаторне промене; (видети параграф А88(б))

(е) Природу пословања; (видети параграф А88(ц))

(ф) Природу метода квантификације; (видети параграф А88(д))

(г) Степен сложености при одређивању организационих граница и да ли учествују повезане стране; (видети параграфе А27–А28)

(х) Да ли постоје значајне емисије које су изван уобичајеног тока пословања за ентитет, или се чине неуобичајеним у неком другом погледу; (видети параграф А88(е))

(и) Степен субјективности у квантификацији емисија; (видети параграф А88(е))

(ј) Да ли су емисије трећег реда укључене у извештај о гасовима са ефектом стаклене баште; и (видети параграф А88(ф))

(к) На који начин ентитет врши значајне процене и податке на којима су они засновани. (видети параграф А88(г))

**Општи одговори на процењене ризике од материјално значајних погрешних исказа и додатне процедуре**

35. Практичар осмишљава и имплементира опште одговоре на процењене ризике од материјално значајних погрешних исказа, на нивоу извештаја о гасовима са ефектом стаклене баште. (видети параграфе А90–А93)

36. Практичар осмишљава и спроводи додатне процедуре чија природа, време и обим одговарају процењеним ризицима и материјално значајним погрешним исказима, узимајући у обзир одговарајући ниво уверавања, разумни или ограничени. (видети параграф А90)

Ограничено уверавања	Уверавање у разумној мери
<p>37Л. При осмишљавању и спровођењу додатних процедура у складу са параграфом 36, практичар: (видети параграфе А90, А94)</p> <p>(а) Разматра разлоге за процену ризика од материјално значајних погрешних исказа за материјално значајне врсте емисија и обелодањивања; и (видети параграф А95)</p> <p>(б) Прибавља убедљивије доказе што је процена ризика од стране практичара виша. (видети параграф А97)</p>	<p>37Р. При осмишљавању и спровођењу додатних процедура у складу са параграфом 36, практичар: (видети параграфе А90, А94)</p> <p>(а) Разматра разлоге за процену ризика од материјално значајних погрешних исказа за материјално значајне врсте емисија и обелодањивања; укључујући (видети параграф А95)</p> <p>(i) Вероватноћу постојања материјално значајних погрешних исказа услед одређених карактеристика релевантне врсте емисије или обелодањивања (односно, инхерентни ризик); и</p> <p>(ii) Да ли практичар намерава да се ослања на оперативну ефективност контрола приликом утврђивања природе, времена и обима других процедура; и (видети параграф А96)</p> <p>(c) Прибавља убедљивије доказе што је процена ризика од стране практичара виша. (видети параграф А97)</p>
	<p><i>Тестирање контрола</i></p> <p>38Р. Практичар осмишљава и спроводи тестове контрола у циљу прибављања довољно одговарајућих доказа о оперативној ефективности релевантних контрола ако: (видети параграф А90(а))</p> <p>(а) Практичар намерава да се ослања на оперативну ефективност контрола при утврђивању природе, времена и обима других процедура; или (видети параграф А96)</p>
	<p>(б) Друге процедуре, које нису тестови контрола, не могу саме обезбедити довољно одговарајућих доказа на нивоу тврдње. (видети параграф А98)</p> <p>39Р. Ако су откривена одступања од контрола на које практичар намерава да се ослони, практичар врши специфична испитивања у циљу разумевања ових питања и њихових потенцијалних последица и утврђује да ли: (видети параграф А90)</p> <p>(а) Обављени тестови контрола обезбеђују одговарајућу основу за ослањање на контроле;</p> <p>(б) Су неопходни додатни тестови контрола; или</p> <p>(ц) Потенцијални ризици од материјално значајних погрешних исказа треба да се решавају помоћу других процедура.</p> <p><i>Друге процедуре које нису тестови контрола</i></p> <p>40Р. Независно од процењених ризика од материјално значајних погрешних тврдњи, практичар осмишљава и обавља тестове детаља или аналитичке процедуре поред тестова контроле, уколико постоје, за сваку материјално значајну врсту емисија и обелодањивања. (видети параграфе А90, А94)</p> <p>41Р. Практичар разматра да ли треба обавити екстерне процедуре потврђивања. (видети параграфе А90, А99)</p>
<p><i>Аналитичке процедуре спроведене као одговор на процењене ризике од материјално значајних погрешних исказа</i></p>	<p><i>Аналитичке процедуре спроведене као одговор на процењене ризике од материјално значајних погрешних исказа</i></p>



Ограничено уверавања	Уверавање у разумној мери
<p>42Л. Ако осмишљава и обавља аналитичке процедуре, практичар: (видети параграфе А90(ц), А100–А102)</p> <p>(а) Утврђује подесност одређених аналитичких процедура, узимајући у обзир процењене ризике од материјално значајних погрешних исказа и тестове детаља, ако их има;</p> <p>(б) Процењује поузданост података на основу којих је изграђено очекивање практичара о евидентираним количинама или сразмерама, узимајући у обзир извор, упоредивост и природу и релевантност доступних информација, као и контрола над припремом; и</p> <p>(ц) Развија очекивања у односу на евидентиране количине или сразмере.</p> <p>43Л. Ако се аналитичким процедурама идентификују флукуације или односи које нису у складу са другим релевантним информацијама, или се значајно</p>	<p>42Р. Ако осмишљава и обавља аналитичке процедуре, практичар: (видети параграфе А90(ц), А100–А102)</p> <p>(а) Утврђује подесност одређених аналитичких процедура, узимајући у обзир процењене ризике од материјално значајних погрешних исказа и тестове детаља, ако их има за ове тврдње;</p> <p>(б) Процењује поузданост података на основу којих је изграђено очекивање практичара о евидентираним количинама или сразмерама, узимајући у обзир извор, упоредивост и природу и релевантност доступних информација, као и контрола над припремом; и</p> <p>(ц) Развија очекивања у односу на евидентиране количине или сразмере који су довољно прецизна да идентификују могуће материјално значајне погрешне исказе.</p>
<p>разликују од очекиваних количина или сразмера, практичар врши испитивање ентитета о овим разликама. Практичар разматра све одговоре на ове упите како би утврдио да ли су у датим околностима неопходне друге процедуре. (видети параграф А90(ц))</p>	<p>43Р. Ако се аналитичким процедурама идентификују флукуације или односи који нису у складу са другим релевантним информацијама, или се значајно разликују од очекиваних количина или сразмера, практичар врши испитивање ентитета о овим разликама путем: (видети параграф А90(ц))</p> <p>(а) Испитивања ентитета и прибављања додатних доказа који су релевантни у односу на одговоре ентитета; и</p> <p>(б) Обављања других процедура које су неопходне у датим околностима.</p>
<p><i>Процедуре које се односе на процене</i></p> <p>44Л. На бази процењених ризика од материјално значајних погрешних исказа, практичар: (видети параграфе А103–А104)</p> <p>(а) Процењује да ли:</p> <p>(i) Је ентитет адекватно применио захтеве применљивих критеријума који су релевантни за процене; и</p> <p>(ii) Су методе за вршење процена адекватне и да ли се доследно примењују, као и да ли промене, уколико их има, у проценама које су предмет извештаја или методама њиховог вршења за претходни период одговарају околностима; и</p> <p>(б) Разматра да ли су у датим околностима неопходне друге процедуре.</p>	<p><i>Процедуре које се односе на процене</i></p> <p>44Р. На бази процењених ризика од материјално значајних погрешних исказа, практичар процењује да ли: (видети параграф А103)</p> <p>(а) Је ентитет адекватно применио захтеве применљивих критеријума који су релевантни за процене; и</p> <p>(б) Су методе за вршење процена адекватне и да ли се доследно примењују, као и да ли промене, уколико их има, у проценама које су предмет извештаја или методама њиховог вршења за претходни период одговарају околностима; и</p> <p>45Р. При решавању процењеног ризика од материјално значајних погрешних исказа, практичар предузима једну или више следећих мера, узимајући у обзир природу процена: (видети параграф А103)</p> <p>(а) Тестира начин на који је ентитет извршио процену и податке на којима је она заснована. Притом, практичар процењује да ли:</p> <p>(i) Метод квантификације који је коришћен одговара околностима; и</p> <p>(ii) Су претпоставке којима се служи ентитет разумне.</p>

Ограничено уверавања	Уверавање у разумној мери
	<p>(б) Тестира оперативну ефективност контрола над вршењем процена од стране ентитета, заједно са другим одговарајућим процедурама.</p> <p>(ц) Одређује процењену вредност или распон вредности за вредновање процене ентитета. За ове сврхе:</p> <p>(i) Ако практичар користи претпоставке или методе који се разликују од ентитетових, практичар стиче довољно сазнања о ентитетовим претпоставкама или методама да би установио да практичарева процењена вредност или распон вредности узима у обзир релевантне варијабле и да би проценио евентуалне значајне разлике од ентитетове процене.</p> <p>(ii) Ако практичар закључи да је прикладно користити распон вредности, практичар сужава распон, на бази доступних доказа, све док се резултати у оквиру распона не сматрају разумним.</p>

*Узорковање*

46. Ако се користи узорковање, практичар, приликом одређивања узорка, разматра сврху процедуре и карактеристике популације из које је узет узорак. (видети параграфе А90(б), А105)

*Криминалне радње, закони и регулатива*

47. Практичар адекватно решава питања криминалних радњи, сумњи на криминалне радње и неусклађености или сумње на неусклађеност са законом или регулативом који су идентификовани током ангажовања. (видети параграфе А106–А107)

Ограничено уверавање	Уверавање у разумној мери
<p><i>Процедуре које се односе на процес агрегирања извештаја о гасовима са ефектом стаклене баште</i></p> <p>48Л. Процес агрегирања извештаја о гасовима са ефектом стаклене баште укључују следеће процедуре практичара: (видети параграф А108)</p> <p>(а) Усаглашавање или усклађивање извештаја о гасовима са ефектом стаклене баште са основном евиденцијом; и</p> <p>(б) Стицање, путем испитивања ентитета, разумевања о материјално значајним прилагођавањима извршеним током припреме извештаја о гасовима са ефектом стаклене баште и разматрање да ли су у датим околностима неопходне друге процедуре.</p>	<p><i>Процедуре које се односе на процес агрегирања извештаја о гасовима са ефектом стаклене баште</i></p> <p>48Р. Процес агрегирања извештаја о гасовима са ефектом стаклене баште укључује следеће процедуре практичара: (видети параграф А108)</p> <p>(а) Усаглашавање или усклађивање извештаја о гасовима са ефектом стаклене баште са основном евиденцијом; и</p> <p>(б) Испитивање материјално значајних прилагођавања извршених током припреме извештаја о гасовима са ефектом стаклене баште.</p>
<p><i>Утврђивање да ли су неопходне додатне процедуре у ангажовању на основу којег се пружа ограничено уверавање</i></p> <p>49Л. Уколико практичар уочи питање (питања) које узрокује да практичар сматра да у извештају о гасовима са ефектом стаклене баште постоји материјално значајан погрешан исказ, практичар осмишљава и спроводи довољно додатних процедура које ће му омогућити да: (видети параграфе А109–А110)</p> <p>(а) Закључи да није вероватно да ће то питање (питања) узроковати материјално погрешан извештај о гасовима са ефектом стаклене баште; или</p> <p>(б) Утврди да питање (питања) узрокује материјално погрешан извештај о гасовима са</p>	<p><i>Ревидирање процене ризика у ангажовању на основу којег се пружа уверавање у разумној мери</i></p> <p>49Р. Практичарева процена ризика од материјално значајних погрешних исказа на нивоу тврдње може да се промени услед прибављања додатних доказа током ангажовања. У околностима када практичар прибави доказе на основу спровођења додатних процедура, или уколико се добију нове информације, а ти докази или информације нису у складу са доказима на основу којих је практичар првобитно засновао процену ризика, практичар ревидира процену и сходно томе модификује планиране процедуре. (видети параграф А109)</p>

Ограничено уверавање	Уверавање у разумној мери
ефектом стаклене баште. (видети параграф А111)	

*Акумулирање идентификованих погрешних исказа*

50. Практичар евидентира и акумулира погрешне исказе који су идентификовани током ангажовања, осим оних који су очигледно безначајни. (видети параграф А112)

*Разматрање погрешних исказа идентификованих током трајања ангажовања*

51. Практичар утврђује да ли општа стратегија и план ангажовања треба да буду ревидирани ако:

(а) Природа идентификованих погрешних исказа и околности њиховог јављања указују на могуће постојање других погрешних исказа, који узети збирно са погрешним исказима идентификованим током ангажовања могу бити материјално значајни; или

(б) Збир погрешних исказа идентификованих током ангажовања се приближава материјалном значају који је утврђен у складу са параграфима 20–22 овог ISAE.

52. Ако је, на захтев практичара, ентитет испитао врсту емисије или обелодањивање и исправио откривене погрешне исказе, практичар спроводи процедуре које се односе на рад који је обавио ентитет ради утврђивања да ли су материјално значајни погрешни искази и даље присутни.

*Саопштавање о исправкама погрешних исказа*

53. Практичар благовремено саопштава лицу одговарајућег нивоа у оквиру ентитета о свим сакупљеним акумулираним погрешним исказима током ангажовања и захтева од ентитета да исправи те погрешне исказе.

54. Ако ентитет одбије да исправи неке или све погрешне исказе које му је саопштио практичар, практичар прибавља информације о ентитетовим разлозима за не вршење исправки и те информације узима у обзир приликом формирања закључка.

*Процена утицаја неисправљених погрешних исказа*

55. Пре процене утицаја неисправљених погрешних исказа, практичар врши поновну процену материјалног значаја утврђеног у складу са параграфима 20–22 овог ISAE у циљу потврде да ли је и даље адекватна у контексту стварних емисија ентитета.

56. Практичар утврђује да ли су неисправљени погрешни искази материјално значајни, појединачно или збирно. Приликом утврђивања овога, практичар разматра величину и природу материјално значајних погрешних исказа, као и одређене околности њиховог настанка, у односу на одређене врсте емисија или обелодањивања и на извештај о гасовима са ефектом стаклене баште. (видети параграф 72).

**Коришћење рада других практичара**

57. Када практичар намерава да користи рад другог практичара, практичар треба да:

(а) Комуницира јасно са овим другим практичарима о делокругу и времену њиховог рада и њиховим налазима; и (видети параграфе А113–А114)

(б) Процењује да довољност и адекватност процеса и прибављених доказа, за сврхе укључивања повезаних информација у извештај о гасовима са ефектом стаклене баште. (видети параграф А115)

**Писане изјаве руководства**

58. Практичар захтева писане изјаве од лица у оквиру фирме која имају одговарајућу одговорност за одређена питања као и знање о њима: (видети параграф А116)

(а) Да су испунили своју одговорност припреме извештаја о гасовима са ефектом стаклене баште, укључујући упоредне информације тамо где је прикладно, у складу са применљивим критеријумима, као што је установљено условима ангажовања;

(б) Да су обезбедили практичару релевантне информације и приступ, као што је договорено у условима ангажовања и приказали сва релевантна питања у извештају о гасовима са ефектом стаклене баште;

(ц) Да ли сматрају да ефекти неисправљених погрешних исказа нису материјално значајни, појединачно или збирно, за извештај о гасовима са ефектом стаклене баште. Кратак приказ ових ставки треба укључити у писаној изјави или приложити уз њу;

(д) Да ли сматрају да су значајне претпоставке које су коришћене при вршењу процена, оправдане;

(е) Да су саопштили практичару све недостатке у интерној контроли који су релевантни за ангажовање а који нису очигледно безначајни, а са којима су упознати; и

(ф) Да ли су обелоданили практичару своја сазнања о стварним криминалним радњама, сумњама или тврдњама о криминалним радњама или неусклађености са законима и регулативом у случајевима када би криминалне радње или неусклађеност могли имати материјално значајан утицај на извештај о гасовима са ефектом стаклене баште.

59. Датум писане изјаве руководства треба да буде што ближи могуће датуму извештаја о уверавању, али не након тог датума.

60. Практичар се уздржава од изражавања закључка о извештају о гасовима са ефектом стаклене баште, у случајевима када повлачење није могуће под важећим законима и регулативом, ако:

(а) Практичар закључи да постоји довољно сумње у интегритет лица које обезбеђује писану изјаву која се захтева параграфима 58(а) и (б) тако да те писане изјаве у овим аспектима нису поуздане; или

(б) Ентитет није обезбедио писане изјаве које се захтевају параграфима 58(а) и (б).

#### **Накнадни догађаји**

61. Практичар: (видети параграф А117)

(а) Разматра да ли догађаји настали између датума извештаја о гасовима са ефектом стаклене баште и датума извештаја о уверавању захтевају корекцију или обелодањивање у извештају о гасовима са ефектом стаклене баште, и процењује да ли је прибављено довољно одговарајућих доказа о томе да ли су овакви догађаји адекватно приказани у извештају о гасовима са ефектом стаклене баште у складу са применљивим критеријумима; и

(б) Адекватно одговара на чињенице са којима практичар је упознат након датума извештаја о уверавању, које би, да су биле познате практичару на тај датум, могле да узрокују да практичар измени извештај о уверавању.

#### **Упоредне информације**

62. Када су, са информацијама о текућим емисијама презентоване упоредне информације, а неке од њих или све, су садржане у практичаревом закључку, његове процедуре у погледу упоредних информација треба да укључују процену да ли: (видети параграфе А118–А121)

(а) Се упоредне информације слажу са износима и другим обелодањивањима презентованим у том периоду, или су, када је то прикладно, адекватно преправљене, а ова преправљања адекватно обелодањена; и (видети параграф А121)

(б) Су политике које се односе на квантификацију упоредних информација, у складу са оним које се примењују у текућем периоду, или, ако је било промена, да ли су оне правилно примењене и адекватно обелодањене.

63. Без обзира на то да ли закључак практичара обухвата упоредне информације, ако практичар постане упознат са могућим постојањем презентованих материјално значајних погрешних исказа, практичар:

(а) Разматра ово питање са оним лицем (лицима) у оквиру ентитета које има одговарајуће одговорности за одређена питања и знање о њима, и спроводе процедуре које одговарају датим околностима; и (видети параграфе А122–А123)

(б) Разматра утицај на извештај о уверавању. Ако презентоване упоредне информације садрже материјално значајан погрешан исказ, а упоредне информације нису преправљене:

(i) У случајевима када закључак практичара обухвата упоредне информације, практичар изражава квалификовани закључак или негативан закључак у извештају о уверавању; или

(ii) У случајевима када закључак практичара не обухвата упоредне информације, практичар укључује параграф *Остала питања* у извештај о уверавању у којем описује околности које утичу на упоредне информације.

#### **Остале информације**

64. Практичар тумачи и друге информације укључене у документацију која садржи извештај о гасовима са ефектом стаклене баште и извештај о уверавању у циљу идентификовања материјално значајних недоследности, уколико их има, са извештајем о гасовима са ефектом стаклене баште или извештајем на основу којег се пружа уверавање, ако, након тумачења тих других информација, практичар: (видети параграф А139)

(а) Идентификује материјално значајну недоследност између тих осталих информација и извештаја о гасовима са ефектом стаклене баште или са извештајем о уверавању; или

(б) Постаје упознат са материјално значајним погрешним исказом чињенице у тим осталим информацијама која није повезана са питањима која се јављају у извештају о гасовима са ефектом стаклене баште или са извештајем о уверавању,

практичар, разматра ово питање са ентитетом и, по потреби предузима даље мере. (видети параграфе А124–А126)

#### **Документација**

65. Приликом документовања природе, времена и обима спроведених процедура, практичар евидентира: (видети параграф А127)

(а) Идентификовање карактеристика тестираних специфичних ставки или питања;

(б) Лице које је спровело ангажовање и датум завршетка овог рада; и

(ц) Лице које је извршило преглед обављеног рада на ангажовању као и датум и обим овог прегледа.

66. Практичар документује разматрања значајних питања са ентитетом и другима, укључујући природу разматраних значајних питања, као и када и са ким су ова разматрања обављена. (видети параграф А127)

#### *Контрола квалитета*

67. Практичар укључује у документацију ангажовања следеће:

(а) Питања која су идентификована у погледу усклађености са релевантним етичким захтевима и начин на који су та питања решена;

(б) Закључке о усклађености са захтевима независности који се примењују на ангажовање, и сва друга релевантна разматрања са фирмом која поткрепљују ове закључке;

(ц) Закључке који су донети у погледу прихватања сарадње и наставку односа са клијентом и ангажовања на основу којег се пружа уверавање; и

(д) Природу и делокруг консултација које су предузете током ангажовања, као и закључке који су из њих произашли.

#### *Питања која се јављају након датума извештаја о уверавању*

68. Уколико, у изузетним околностима, практичар обави нове или додатне процедуре или изведе нове закључке након датума извештаја о уверавању, практичар документује следеће: (видети параграф А128)

(а) Околности са којима се сусрео;

(б) Нове или додатне процедуре које су спроведене, прибављене доказе и донете закључке, као и њихов утицај на извештај о уверавању; и

(ц) Када и ко је извршио документовање и преглед резултирајућих промена у ангажовању.

#### *Комплектирање коначног досијеа ангажовања*

69. Практичар благовремено саставља документацију ангажовања у досијеу ангажовања и завршава административни процес састављања коначног досијеа ангажовања након датума извештаја о уверавању. Након завршетка рада на састављању коначног досијеа ангажовања, практичар не брише и не одбацује документацију о ангажовања било какве природе, све док не истекне период чувања те документације. (видети параграф А129)

70. У околностима које нису предвиђене параграфом 68 када практичар сматра да је неопходно да модификује постојећу документацију ангажовања или да дода нову документацију ангажовања након састављања коначног досијеа ангажовања, без обзира на природу измена или допуна, практичар документује следеће:

(а) Специфичне разлоге за измене или допуне; и

(б) Када и ко их је извршио и прегледао.

#### **Преглед контроле квалитета ангажовања**

71. За она ангажовања, уколико постоје, за која се законом или регулативом захтева преглед контроле квалитета или за која је фирма утврдила да је неопходно обавити преглед контроле квалитета ангажовања, лице које врши преглед обавља објективну процену значајних

просуђивања тима који је радио на ангажовању, као и закључака који су донети приликом формирања извештаја о уверавању. Ова процена укључује: (видети параграф А130)

(а) Разматрање значајних питања са партнером који ради на ангажовању, укључујући професионалне компетенције тима који ради на ангажовању у погледу квантификације и извештавања о емисијама и уверавања;

(б) Преглед извештаја о гасовима са ефектом стаклене баште и предложеног извештаја о уверавању;

(ц) Преглед одабране документације о ангажовању која се односи на значајна просуђивања тима који је радио на ангажовању и донете закључке; и

(д) Процену донетих закључака при формулисању извештаја о уверавању и разматрању да ли је предложени извештај о уверавању прикладан.

#### **Формирање закључка о уверавању**

72. Практичар формира закључак о томе да ли је стекао ограничено или уверавање у разумној мери, по потреби, о извештају о гасовима са ефектом стаклене баште. Овај закључак узима у обзир захтеве параграфа 56 и 73–75 овог ISAE.

<b>Ограничено уверавање</b>	<b>Уверавање у разумној мери</b>
73Л. Практичар процењује да ли је дошао до било каквих сазнања која узрокују да сматра да извештај о гасовима са ефектом стаклене баште, није припремљен, по свим материјално значајним аспектима, у складу са применљивим критеријумима.	73Р. Практичар процењује да ли је извештај о гасовима са ефектом стаклене баште припремљен, по свим материјално значајним аспектима, у складу са применљивим критеријумима.

74. Ова процена укључује разматрање квалитативних аспеката метода квантификације и пракси извештавања ентитета, укључујући показатеље могућих пристрасности у просуђивању и одлукама приликом обављања процена и приликом припреме извештаја о гасовима са ефектом стаклене баште, и да ли, према применљивим критеријумима:

(а) Су методе квантификације и политике извештавања које су одабране и које се примењују у складу са применљивим критеријумима и да ли су одговарајуће;

(б) Су извршене процене током припреме извештаја о гасовима са ефектом стаклене баште оправдане;

(ц) Су информације презентоване у извештају о гасовима са ефектом стаклене баште релевантне, поуздане, потпуне, упоредиве и разумљиве;

(д) Извештај о гасовима са ефектом стаклене баште обезбеђује адекватно обелодањивање применљивих критеријума и других питања, укључујући неизвесности, на такав начин да циљни корисници могу да схвате значајна просуђивања која су настала током његове припреме; и (видети параграфе А29, А131–А133)

(е) Је терминологија која се користи у извештају о гасовима са ефектом стаклене баште адекватна.

75. Процена која се захтева параграфом 73 треба такође да укључује разматрање следећег:

(а) Укупне презентације, структуре и садржине извештаја о гасовима са ефектом стаклене баште; и

(б) Где је прикладно и у контексту критеријума, формулације закључка о уверавању, или других околности ангажовања, да ли извештај о гасовима са ефектом стаклене баште представља основне емисије на начин којим се постиже фер презентација.

#### **Садржај извештаја о уверавању**

76. Извештај о уверавању укључује, минимум, следеће основне елементе: (видети параграф А134)

(а) Наслов који јасно указује на то да извештај представља независни извештај којим се пружа уверавање.

(б) Прималац (адресат).

(ц) Идентификовање или опис нивоа уверавања, било у разумној мери или ограниченог степена, које је стекао практичар.

(д) Идентификовање извештаја о гасовима са ефектом стаклене баште, укључујући период(е) који покрива, и, ако нека информација у том извештају није обухваћена закључком практичара, јасно идентификовање информација које су предмет уверавања као и искључених информација, заједно са изјавом да практичар није спровео никакве процедуре у погледу тих искључених информација, и да, стога о њима не изражава закључак. (видети параграфе А120, А135)

(е) Опис одговорности ентитета. (видети параграф А35)

(ф) Изјаву да је квантификација гасова са ефектом стаклене баште подложна инхерентној непоузданости. (видети параграфе А54–А59)

(г) Ако извештај о гасовима са ефектом стаклене баште укључује одбитке емисија који су обухваћени закључком практичара, идентификовање тих одбитака емисија и изјаву о одговорности практичара у погледу њих. (видети параграфе А136–А139)

(х) Идентификовање применљивих критеријума;

(i) Идентификовање начина и могућности приступа тим критеријумима;

(ii) Ако су критеријуми доступни само одређеним циљним корисницима, или су релевантни само за одређену сврху, изјава којом се ограничава употреба извештаја о уверавању на те циљне кориснике или за ту сврху; и (видети параграфе А140–А141)

(iii) Уколико установљене критеријуме треба допунити обелодањивањима у објашњавајућим напоменама извештаја о гасовима са ефектом стаклене баште, да би ти критеријуми били одговарајући, идентификовање релевантне напомене(а). (видети параграф А131)

(и) Изјаву да фирма чији је практичар члан примењује ISQC 1, или друге професионалне захтеве, или захтеве закона или регулативе који су макар једнако захтевни као ISQC 1. Ако практичар није професионални рачуновођа, изјава треба да идентификује професионалне захтеве или захтеве закона или регулативе, који су примењени, а који су макар једнако захтевни као ISQC 1.

(j) Изјаву да практичар поштује захтев независности и друге етичке захтеве Кодекса IESBA, или друге професионалне захтеве које намећу закон или регулатива, који су макар једнако захтевни као Делови А и Б Кодекса IESBA повезани са ангажовањима о уверавању. Ако практичар није професионални рачуновођа, изјава треба да идентификује професионалне захтеве или захтеве које намећу закон или регулатив, који су примењени, а који су макар једнако захтевни као Делови А и Б Кодекса IESBA повезани са ангажовањима о уверавању.

(к) Опис одговорности практичара, укључујући:

(i) Изјаву да је ангажовање спроведено у складу са ISAE 3410, *Ангажовања на основу којих се пружа уверавање о извештајима о гасовима са ефектом стаклене баште*; и

(ii) Информативни кратак приказ рада који је обавио као основу за закључак практичара. У случају ангажовања на основу којег се пружа разумно уверавање, разумевање природе, времена и обима обављених процедура је од кључног значаја за разумевање закључка практичара. У ангажовању на основу којег се пружа уверавање ограниченог степена, кратак приказ обављених процедура треба да наводи да:

- Се процедуре у оквиру ангажовања на основу којег се пружа ограничено уверавање разликују по природи и времену од ангажовања на основу којег се пружа уверавање у разумној мери и да су мањег обима; и

- Као резултат тога, ниво стеченог уверавања у ангажовању на основу којег се пружа ограничено уверавање је значајно нижи од уверавања које би било стечено да је обављено ангажовање на основу којег се пружа уверавање у разумној мери. (видети параграфе А142–А144)

(л) Закључак практичара:

(i) у ангажовању на основу којег се пружа разумно уверавање, закључак треба да буде изражен у позитивној форми; или

(ii) у случају ангажовања на основу којег се пружа ограничено уверавање, закључак треба да буде изражен у форми која преноси да ли је, на бази спроведених процедура и прибављених доказа, практичар постао упознат са питањем (питањима) које узрокује да сматра да извештај о гасовима са ефектом стаклене баште није припремљен, по свим материјално значајним аспектима, у складу са применљивим критеријумима.

(iii) Ако практичар изражава закључак који је модификован, извештај на основу којег се пружа уверавање треба да садржи:

- а. Одељак који обезбеђује опис питања који узрокују модификацију; и
- б. Одељак који садржи модификован закључак практичара.
- (м) Потпис практичара. (видети параграф А145)

(н) Датум извештаја о уверавању. Извештај на основу којег се пружа уверавање треба да буде датан најраније на датум на који је практичар прибавио доказе на којима је засновао закључак, укључујући доказе да су они који су признати код надлежних органа потврдили да су преузели одговорност за извештаје о гасовима са ефектом стаклене баште.

- (о) Локацију у законском систему где практичар спроводи праксу.

*Пасуси Скретање пажње и Остала питања*

77. Ако практичар сматра да је неопходно да: (видети параграфе А146–А152)

(а) Скрене пажњу циљних корисника на неко питање које је презентовано или обелодањено у извештају о гасовима са ефектом стаклене баште, које је, по мишљењу практичара, од толиког значаја да је кључно за разумевање извештаја о гасовима са ефектом стаклене баште од стране корисника (параграф Скретање пажње); или

(б) Саопштава питање које није презентовано или обелодањено у извештају о гасовима са ефектом стаклене баште, које је, по мишљењу практичара, релевантно за разумевање ангажовања, одговорности практичара или извештај о уверавању од стране циљних корисника, (параграф Остала питања), а ово није забрањено законима или регулативом, практичар то чини у параграфу у извештају о уверавању са одговарајућим заглављем, који јасно указује да закључак практичара није модификован у погледу тог питања.

#### **Захтеви у погледу других саопштења**

78. Практичар саопштава лицу (лицима) која имају одговорност надзора над извештајем о гасовима са ефектом стаклене баште, да је практичар током ангажовања уочио следећа питањима и утврђује да ли постоји одговорност извештавања о њима према другој страни унутар или изван ентитета:

- (а) Недостаци у интерној контроли, који су, према професионалном просуђивању практичара довољно значајни да завређују пажњу;
- (б) Идентификована криминална радња или сумња на криминалну радњу; и
- (ц) Питања која укључују неусклађеност са законом или регулативом, осим оних питања која су очигледно безначајна. (видети параграф А87)

\* \* \*

#### **Примена и друга објашњења**

##### **Увод**

*Ангажовања на основу којих се пружа уверавање која обухватају остале информације поред извештаја о гасовима са ефектом стаклене баште (видети параграф 3)*

А1. У неким случајевима, практичар може спроводити ангажовање на основу којег се пружа уверавање у погледу извештаја који укључује информације о гасовима са ефектом стаклене баште, али те информације о гасовима са ефектом стаклене баште нису део извештаја о гасовима са ефектом стаклене баште, као што је дефинисано у параграфу 14(м). У оваквим случајевима, овај ISAE може обезбедити смернице за таква ангажовања.

А2. У случајевима када је извештај о гасовима са ефектом стаклене баште релативно мањи део укупних информација које су обухваћене закључком практичара, обим у којем је овај ISAE релевантан питање је професионалног просуђивања практичара у околностима ангажовања.

*Кључни показатељи перформанси на бази података о гасовима са ефектом стаклене баште (видети параграф 4(б))*

А3. Пример кључног показатеља перформанси на бази података о гасовима са ефектом стаклене баште је пондерисани просек емисија по километру возње возила која су произведена од стране ентитета током неког периода, чије израчунавање и обелодањивање се у појединим законским системима захтева законима или регулативом.

*Процедуре за ангажовања на основу којих се пружа уверавање у разумној мери и ограничено уверавање (видети параграф 8)*

А4. Неке процедуре које се захтевају само за ангажовања на основу којих се пружа уверавање у разумној мери ипак могу бити адекватне у неким ангажовањима на основу којих се пружа ограничено уверавање. На пример, иако стицање сазнања о активностима контроле није неопходно за ангажовања на основу којег се пружа ограничено уверавање, у неким случајевима, као на пример када се информације евидентирају, обрађују или о њима подноси извештај само у



електронском формату, практичар ипак може одлучити да је тестирање контрола, и самим тим, стицање информација о релевантним активностима контроле, неопходно за ангажовање на основу којег се пружа ограничено уверавање (видети такође A90).

*Независност* (видети параграфе 10, 15)

A5. IESBA Кодекс усваја приступ претњи и заштитних мера у погледу независности. Усклађеност са основним принципима може потенцијално бити угрожена низом различитих околности. Многе претње спадају у следеће категорије:

- Лични интерес, на пример, претерана зависност од накнада једног ентитета.
- Самоконтрола, на пример, обављање друге услуге за ентитет која директно утиче на извештај о гасовима са ефектом стаклене баште, као што је учешће у квантификацији емисија ентитета.
- Заступништво, на пример, деловање у својству заступника у име ентитета у погледу тумачења применљивих критеријума.
- Присност, на пример, члан тима који ради на ангажовању има дугу сарадњу са запосленим у ентитету који је на позицији да врши директан и значајан утицај на припрему извештаја о гасовима са ефектом стаклене баште, или му је такав запослени у ентитету блиски сродник или члан уже породице.
- Заstraшивање, на пример, притисак да се неприкладно умањи обим обављеног посла како би се смањила накнада, или претња укидања регистрације за обављање праксе од стране овлашћеног регистрационог тела за привредну грану којој ентитет припада.

A6. Заштитне мере које је креирала професија, закон или регулатива, или заштитне мере у радном окружењу, могу елиминисати претње или их свести на прихватљив ниво.

*Локални закони и регулатива и одредбе схеме за трговину емисијама* (видети параграф 11)

A7. Локални закони или регулатива или одредбе схеме за трговину емисијама могу укључивати захтеве поред захтева овог ISAE; захтевати да одређене процедуре буду спроведене на свим ангажовањима; или захтевати да процедуре буду спроведене на одређени начин. На пример, локални закони или регулатива или одредбе схеме за трговину емисијама могу захтевати од практичара да поднесе извештај у формату који није у складу са овим ISAE. Када закони или регулатива прописују форму и текст извештаја о уверавању так ода се значајно разликују од захтева овог ISAE, а практичар закључи да додатно објашњење извештају о уверавању никако не може да ублажи ризик погрешног разумевања, практичар може да размотри укључивање изјаве у извештај да ангажовање није спроведено у складу са овим ISAE.

### **Дефиниције**

*Емисије* (видети параграф 14(ф), Прилог 1)

A8. Емисије првог реда могу укључивати стационарна сагоревања (сагоревање горива у стационарној опреми ентитета, као што су бојлери, пећи за спаљивање, мотори и генератори), мобилна сагоревања (сагоревање горива у ентитетовим транспортним средствима, као што су камиони, возови, авиони и чамци), процесне емисије (од физичких или хемијских процеса, као што су производња цемента, петрохемијска обрада и топљење алуминијума), и фугитивне емисије (намерна или ненамерна ослобађања, као што је испуштање из спојница и вентила опреме и емисије из индустријских отпадних вода, јама и расхладних торњева).

A9. Скоро сви ентитети купују енергију као што је струја, грејање или пара; стога, скоро сви ентитети имају емисије другог реда. Емисије другог реда су индиректне зато што се емисије које су повезане са, на пример, струјом коју ентитет купује, дешавају у електричној централи, што је изван организационих граница ентитета.

A10. Емисије трећег реда могу укључивати емисије повезане са, на пример: пословним путовањем запосленог, екстерно повереним активностима; употребом фосилног горива или струјом која је неопходна за коришћење производа ентитета; извлачењем и производњом материјала који су купљени као инпути за процесе ентитета; и транспортовањем купљених горива. Емисије трећег реда детаљно су размотрене у параграфима A31–A34.

*Одбици емисија* (видети параграфе 14(г), 17(а)(iii), Прилог 1)

A11. У неким случајевима, одбици емисија укључују раздужења и дозволе које су специфичне за одређене законске системе, а за које не постоји успостављена веза између количине емисија које је на основу критеријума дозвољено одбити и смањења емисија које могу да се догоде као резултат плаћања или друге активности коју је ентитет предузео како би могао да захтева одбитак емисија.

A12. У случајевима када извештај ентитета о гасовима са ефектом стаклене баште укључује одбитке емисија који су унутар делокруга ангажовања, захтеви овог ISAE се примењују на одбитке емисија по потреби (видети такође параграфе A136-A139).

*Стечена компензација* (видети параграф 14(q), Прилог 1)

A13. Када ентитет купује компензацију од другог ентитета, тај други ентитет може потрошити новац који добије од продаје на пројекте смањења емисија (као што је замена генерисања енергије коришћењем фосилних горива, са обновљивим енергетским ресурсима, или имплементирање мера за енергетску ефикасност), или на уклањање емисија из атмосфере (на пример, сађењем и одржавањем дрвећа које се у супротном не би посадило или одржавало), или тај новац може бити компензација за непредузимање мера које би у супротном биле предузете (као што је крчење шума или деградација шума). У неким законским системима, компензације се могу купити само ако је већ дошло до смањења или повећаног уклањања емисија.

*Уклањање* (видети параграф 14(c), Прилог 1)

A14. Уклањање може да се постигне чувањем гасова са ефектом стаклене баште у геолошким колекторима (на пример подземним) или биолошким колекторима (на пример, дрвеће). У случајевима када извештај о гасовима са ефектом стаклене баште укључује уклањање гасова са ефектом стаклене баште које би ентитет у супротном емитовао у атмосферу, они се обично у извештају о гасовима са ефектима стаклене баште наводе на бруто основи, односно, у извештају о гасовима са ефектом стаклене баште се квантификују и извор и колектор. У случајевима када су уклањања обухваћена практичаревим закључком, захтеви овог ISAE се примењују у односу на ова уклањања по потреби.

*Значајно постројење* (видети параграфе 14(t), 31)

A15. Са повећањем појединачног доприноса постројења збирним емисијама које су предмет извештаја о гасовима са ефектом стаклене баште, обично се повећавају и ризици од материјално значајних погрешних исказа у извештају о гасовима са ефектом стаклене баште. Практичар може да примени проценат на одабрани репер као помоћ у идентификовању постројења која су од појединачног значаја услед количине њихових емисија у односу на збирне емисије укључене у извештај о гасовима са ефектом стаклене баште. Идентификовање репера и утврђивање процента који ће се на њега применити подразумева професионално просуђивање. На пример, практичар може сматрати да су постројења која премашују 15% укупног обима производње значајна постројења. Међутим, према професионалном просуђивању практичара, и виши или нижи ниво процента, може да се утврди као прикладан. Ово може бити случај, када, на пример: постоји мали број постројења од којих ниједно није мање од 15% укупног обима производње, али према професионалном просуђивању практичара, нису сва постројења значајна; или када постоји велики број постројења која су маргинално испод 15% укупног обима производње, а која су према професионалном просуђивању практичара значајна.

A16. Практичар такође може неко постројење идентификовати као значајно због његове специфичне природе или околности које су узроковале појаву одређених ризика од материјално значајних погрешних исказа. На пример, постројење може да користи другачије процесе сакупљања података или технике квантификације од других ентитета, да захтева употребу нарочито сложених или специјализованих прорачуна, или да укључује нарочито сложене или специјализоване хемијске или физичке процесе.

**ISAE 3000 (ревидиран)** (видети параграфе 9, 15)

A17. ISAE 3000 (ревидиран) укључује захтеве који се примењују на ангажовања о уверавању (осим ревизија или прегледа историјских финансијских информација), укључујући ангажовања у складу са овим ISAE. У неким случајевима, овај ISAE може укључивати додатне захтеве или материјал који се односи на примену, везано за ове теме.

**Прихватање и наставак ангажовања**

*Компетентност* (видети параграф 16(б))

A18. Компетенције у вези са извештајем о гасовима са ефектом стаклене баште могу да укључују:

- Опште разумевање науке о клими, укључујући научне процесе који повезују гасове са ефектом стаклене баште са климатским променама.
- Упознатост са циљним корисницима информација у извештајима о гасовима са ефектом стаклене баште, и начином на који ће они вероватно користити те информације (видети параграф A47).
- Познавање схема за трговину емисијама и повезаним тржишним механизмима, у случајевима када је то релевантно.

- Познавање важећих закона и регулативе, ако постоје, који утичу на начин на који ентитет треба да подноси извештај о својим емисијама, и који, такође, могу да наметну ограничење на емисије ентитета.

- Методологије за мерење и квантификацију гасова са ефектом стаклене баште, укључујући са њима повезане научне и непоузданости процене, као и доступне алтернативне методологије.

- Познавање применљивих критеријума, укључујући, на пример:

- Идентификовање одговарајућих фактора емисија.

- Идентификовање оних аспеката критеријума који захтевају обављање значајних или деликатних процена, или примену значајног просуђивања.

- Методе које се користе за утврђивање организационих граница, то јест, ентитети чије емисије треба да буду укључене у извештај о гасовима са ефектом стаклене баште.

- Које одбитке емисија је дозвољено укључити у извештај ентитета о гасовима са ефектом стаклене баште.

A19. Сложеност ангажовања на основу којих се пружа уверавање у погледу извештаја о гасовима са ефектом стаклене баште се разликује. У неким случајевима, ангажовање може бити релативно једноставно, на пример, када ентитет нема емисије првог реда и подноси извештај само о емисијама другог реда помоћу фактора емисија који је назначен у регулативи, који се примењује на потрошњу електричне енергије на једној локацији. У овом случају, ангажовање може да буде углавном усмерено на систем који се користи за евидентирање и обраду бројчане потрошње електричне енергије, која је идентификована на фактурама, и на аритметичкој примени назначеног фактора емисија. Међутим, када је ангажовање релативно сложено, вероватно ће захтевати стручност у области квантификације и извештавања о емисијама. Одређене области стручности које могу бити релевантне у оваквим случајевима, укључују:

Стручност у области информационих система

- Познавање начина на који се генеришу информације о емисијама, укључујући начин на који се подаци креирају, евидентирају, обрађују, исправљају по потреби, сакупљају и подnose у извештају о гасовима са ефектом стаклене баште.

Стручност у области науке и инжењеринга

- Мапирање протока материјала кроз процес производње и пратеће процесе који креирају емисије, укључујући релевантне тачке сакупљања података о изворима емисија. Ово може бити нарочито значајно приликом разматрања да ли је завршено идентификовање извора емисија ентитета.

- Анализа хемијских и физичких односа између инпута, процеса и аутпута, као и односа између емисија и других варијабли. Капацитет разумевања и анализирања ових односа често је значајан за осмишљавање аналитичких процедура.

- Идентификовање утицаја неизвесности на извештај о гасовима са ефектом стаклене баште.

- Познавање политика и процедура контроле квалитета које су имплементирани у интерним или екстерним лабораторијама за тестирање.

- Искуство са специфичним привредним гранама и повезаним процесима стварања и уклањања емисија. Процедуре за квантификацију емисија првог реда значајно се разликују у зависности од привредних грана и процеса који учествују, на пример, од природе електролитичких процеса у производњи алуминијума; процеси сагоревања у производњи електричне енергије помоћу фосилних горива; и хемијски процеси у производњи цемента се разликују једни од других.

- Функционисање физичких сензора и других метода квантификације и одабир одговарајућих фактора емисија.

*Делокруг извештаја о гасовима са ефектом стаклене баште и ангажовања (видети параграф 17(а))*

A20. Примери околности у којима разлози за искључивање познатих извора емисија из извештаја о гасовима са ефектом стаклене баште, или искључивање обелодањених извора емисија из ангажовања, могу бити неоправдани у околностима када:

- Ентитет има значајне емисије првог реда али у извештају о гасовима са ефектом стаклене баште укључује само емисије другог реда.

- Ентитет је део већег ентитета који има значајне емисије а о којима се не извештава у извештају због начина на који је утврђена организациона граница када то може циљне кориснике да наведе на погрешан закључак.

- Емисије о којима практичар извештава чине само мали удео укупних емисија укључених у извештај о гасовима са ефектом стаклене баште.

*Утврђивање адекватности предметног питања (видети параграф 15)*

A21. ISAE 3000 (ревидиран) захтева од практичара да утврди да ли је основно предметно питање адекватно У случају извештаја о гасовима са ефектом стаклене баште, емисије ентитета (и уклањања и одбици емисија, ако је применљиво) су основнопредметно питање ангажовања. Ово предметно питање биће адекватно, ако, између осталог, емисије ентитета могу доследно да се квантификују употребом одговарајућих критеријума.

A22. Извори гасова са ефектом стаклене баште могу да се квантификују путем:

(а) Директног мерења (или директног надзора) концентрације гасова са ефектом стаклене баште и стопе протока помоћу континуираног надзора емисија или периодичног узорковања; или

(б) Мерења сурогатних активности као што је потрошња горива и израчунавања емисија помоћу, на пример, једначина равнотеже масе, фактора емисије специфичних за ентитет, или фактора просечних емисија за регион, извор, привредну грану или процес.

*Утврђивање адекватности критеријума*

Посебно осмишљени и установљени критеријуми (видети параграф 17(б))

A23. Одговарајући критеријуми имају следеће карактеристике: релевантност, потпуност, поузданост, неутралност и разумљивост. Критеријуми могу бити „посебно осмишљени“ или „установљени“, односно, укључени у законе и регулативу, или објављени од стране овлашћених или признатих тела стручњака у оквиру транспарентног процес доношења. Иако критеријуми које је установило неко регулаторно тело могу да се сматрају релевантним када је то регулаторно тело циљни корисник, неки установљени критеријуми могу бити осмишљени за посебне сврхе а да не буду адекватни за примену у неким другим околностима. На пример, критеријуми које развија регулаторно тело који укључују факторе емисија за одређени регион, могу да дају обмањујуће информације ако се користе за емисије у неком другом региону; или критеријуми који су осмишљени за извештавање само о одређеним регулаторним аспектима емисија могу бити неадекватне за извештавање циљним корисницима осим регулаторног тела које је установило критеријуме.

A24. Посебно развијени критеријуми могу бити адекватни када, на пример, ентитет има уско специјализовану машинерију или сакупља информације о емисијама из различитих законских система, при чему се у тим законским системима установљени критеријуми који се користе разликују. Може бити неопходна посебна пажња приликом процене неутралности и других карактеристика посебно осмишљених критеријума, нарочито ако нису суштински засновани на установљеним критеријумима који се обично користе у привредној грани или региону ентитета, или нису у складу са оваквим критеријумима.

A25. Критеријуми могу да садрже установљене критеријуме употпуњене обелодањивањима, у објашњењима извештаја о гасовима са ефектом стаклене баште, специфичних ограничења, метода, претпоставки, фактора емисија и тако даље. У неким случајевима, установљени критеријуми могу бити неадекватни, чак и ако су допуњени обелодањивањима у објашњењима извештаја о гасовима са ефектом стаклене баште, на пример, када не обухватају питања наведена у параграфу 17(б).

A26. Ваља напоменути да на адекватност критеријума не утиче ниво уверавања, односно, ако нису адекватни за ангажовање на основу којег се пружа уверавање у разумној мери, онда нису адекватни ни за ангажовање на основу којег се пружа ограничено уверавање, и обрнуто.

*Пословања у организационим границама ентитета (видети параграфе 17(б)(i), 23(б)(i), 34(г))*

A27. Одређивање које послове у власништву или под контролом ентитета треба укључити у извештај ентитета о гасовима са ефектом стаклене баште познато је као одређивање организационе границе ентитета. У неким случајевима, закон или регулатива дефинишу границе ентитета за извештавање о емисијама гасова са ефектом стаклене баште, за регулаторне сврхе. У другим случајевима, применљиви критеријуми могу дозволити избор између различитих метода за одређивање организационе границе ентитета, на пример, критеријуми могу дозволити избор између приступа којим се усклађује извештај ентитета о гасовима са ефектом стаклене баште са његовим финансијским извештајима и други приступ који различито третира, на пример, заједничке подухвате или придружене ентитете. Одређивање организационих граница ентитета може захтевати анализу комплексних организационих структура као што подухвати, партнерства и трустови, као и комплексни или неубичајени уговорни односи. На пример, постројење може да

буде у власништву једне стране, да њим управља друга страна, а да се материјали обрађују искључиво за трећу страну.

A28. Одређивање организационих граница ентитета разликује се од онога што неки критеријуми прописују за одређивање ентитетових „граница пословања“. Граница пословања односи се на то које категорије емисија првог, другог и трећег реда ће бити укључене у извештај о гасовима са ефектом стаклене баште, и одређује се након установљавања организационе границе.

*Одговарајућа обелодањивања* (видети параграфе 17(б)(iv), 74(д))

A29. Код уобичајених поступака регулаторног обелодањивања, назначена обелодањивања у релевантним законима или регулативи су адекватна за извештавање према регулаторном телу. Обелодањивање у извештају о гасовима са ефектом стаклене баште оваквих питања као што су доле наведена, могу бити неопходна у случајевима добровољног извештавања како би циљни корисници разумели значајна просуђивања обављена током припреме извештаја са ефектом стаклене баште:

(а) Који послови су укључени у организационе границе ентитета и метод који се користи за одређивање ових граница ако применљиви критеријуми дозвољавају избор између различитих метода (видети параграфе A27–A28);

(б) Значајне методе квантификације и одабраних политика извештавања, укључујући:

(i) Метод који се користи за утврђивање које емисије првог и другог реда се укључују у извештај о гасовима са ефектом стаклене баште (видети параграф A30);

(ii) Сва значајна тумачења током примене применљивих критеријума на околности ентитета, укључујући изворе података и, када је дозвољен избор између различитих метода, или се користе методе специфичне за ентитет, обелодањивање метода који се користи и образложења за коришћење; и

(iii) Начин на који ентитет утврђује да ли претходне извештаје о емисијама треба преправити.

(ц) Категоризација емисија у извештају о гасовима са ефектом стаклене баште. Као што је наведено у параграфу A14, где извештај о гасовима са ефектом стаклене баште садржи уклањање гасова са ефектом стаклене баште које би ентитет у супротном емитовао у атмосферу, и емисије и уклањања су обично предмет извештаја о гасовима са ефектом стаклене баште на бруто основи, односно, и извор и колектор се квантификују у извештају о гасовима са ефектом стаклене баште;

(д) Извештај који се односи на неизвесности у погледу квантификације емисија ентитета, укључујући: њихове узроке, начин на који се решавају; њихов утицај на извештај о гасовима са ефектом стаклене баште; и, случајеве када извештај о гасовима са ефектом стаклене баште укључује емисије трећег реда, објашњење следећег: (видети параграфе A31–A34)

(i) Природе емисија трећег реда, укључујући да за ентитет није изводљиво да обухвати све емисије трећег реда својим извештајем о гасовима са ефектом стаклене баште; и

(ii) Основе за избор оних емисија трећег реда које су укључене у извештај; и

(е) Промене, ако их има, у питањима која су поменута у овом параграфу или у другим питањима која материјално утичу на упоредивост извештаја о гасовима са ефектом стаклене баште са претходним периодом (периодима) или основном годином.

Емисије првог и другог реда

A30. Критеријуми обично захтевају да све материјално значајне емисије првог, другог реда или и првог и другог реда буду укључене у извештај о гасовима са ефектом стаклене баште. У случајевима када неке емисије првог или другог реда нису укључене, важно је да објашњења у извештају о гасовима са ефектом стаклене баште обелодањују основу за одређивање које емисије су укључене, а које не, нарочито ако оне које су укључене нису највеће емисије за које је ентитет одговоран.

Емисије трећег реда

A31. Док неки критеријуми захтевају извештавање о одређеним емисијама трећег реда, најчешће је укључивање емисија трећег реда опционално, зато што би било непрактично да готово сваки ентитет настоји да квантификује цео распон својих индиректних емисија, будући да то подразумева све изворе како на крају, тако и на почетку ланца снабдевања ентитета. За неке ентитете, извештавање о одређеним категоријама емисија трећег реда обезбеђује значајне информације за циљне кориснике, на пример, у случајевима када су емисије трећег реда ентитета знатно веће од његових емисија првог и другог реда, као што може бити случај код многих ентитета услужног сектора. У овим случајевима, практичар може сматрати да није прикладно

предузимати ангажовање на основу којег се пружа уверавање уколико значајне емисије трећег реда нису укључене у извештај о гасовима са ефектом стаклене баште.

A32. У случајевима када су неки извори емисија трећег реда укључени у извештаје о гасовима са ефектом стаклене баште, важно је да основа за вршење одабира које изворе треба укључити у извештај буде оправдана, нарочито ако они који су укључени нису највећи извори емисије за које је ентитет одговоран.

A33. У неким случајевима, изворне податке који се користе за квантификацију емисија трећег реда може да одржава ентитет. На пример, ентитет може да води детаљну евиденцију као основу за квантификацију емисија повезаних са летовима запослених. У неким другим случајевима, ентитет може да одржава изворне податке које је користио за квантификацију емисија трећег у извору изван ентитета који је под добром контролом и има лак приступ. Када ово није случај, може бити мало вероватно да ће практичар моћи да прибави довољно одговарајућих доказа у погледу оваквих емисија трећег реда. У оваквим случајевима, може бити прикладно искључити ове изворе емисија трећег реда из ангажовања.

A34. Такође може бити прикладно искључити емисије трећег реда из ангажовања у случајевима када методе квантификације које су у употреби у великој мери зависе од процене и воде до високог степена неизвесности у извештајима о емисијама. На пример, различите методе квантификације за процену емисија повезаних са летовима могу дати широк распон различитих квантификација, чак и када се користе идентични изворни подаци. Ако су у ангажовање укључене овакви извори емисија трећег реда, важно је да су употребљене методе квантификације објективно одабране и да су у потпуности описане заједно са неизвесностима које су повезане са њиховом употребом.

*Одговорност ентитета за припрему извештаја о гасовима са ефектом стаклене баште (видети параграфе 17(ц)(ii), 76(д))*

A35. Као што је наведено у параграфу А70, за поједина ангажовања, забринутости око услова и поузданости евиденције ентитета могу узроковати да практичар закључи да вероватно неће бити довољно доказа на располагању који би поткрепили немодификовани закључак о извештају о гасовима са ефектом стаклене баште. Ово може да се деси када ентитет нема довољно искуства у припреми извештаја о гасовима са ефектом стаклене баште. У оваквим околностима, може бити прикладније да квантификација и извештавање о емисијама буду предмет ангажовања спровођења договорених процедура или консултантског ангажовања током припреме за ангажовање на основу којег се пружа уверавање у каснијем периоду.

*Ко је осмислио критеријуме (видети параграф 17(ц)(iii))*

A36. Када је извештај о гасовима са ефектом стаклене баште припремљен за регулативом уређен поступак обелодањивања, или схему трговине емисијама у случајевима када су применљиви критеријуми и облик извештавања прописани, вероватно ће бити евидентно из околности ангажовања да је регулаторно тело које је задужено за схему осмислило критеријуме. У случајевима добровољног извештавања, међутим, може бити нејасно ко је осмислио критеријуме осим уколико то није наведено у објашњењима извештаја о гасовима са ефектом стаклене баште.

*Промена услова ангажовања (видети параграфе 15, 18)*

A37. ISAE 3000 (ревидиран) захтева да практичар не пристане на промену у условима ангажовања у случајевима када за то не постоје оправдани разлози. Захтев за променом делокруга ангажовања можда нема разумно оправдање када, на пример, постоји захтев за искључењем одређених извора емисија из делокруга ангажовања због вероватноће да ће закључак практичара бити модификован.

**Планирање** (видети параграф 19)

A38. Приликом установљивања опште стратегије ангажовања, може бити релевантно размотрити нагласак на различитим аспектима концепта и имплементације система информација о гасовима са ефектом стаклене баште. На пример, у неким случајевима, ентитет је можда био нарочито свестан потребе за одговарајућом интерном контролом у циљу обезбеђивања поузданости информација које су предмет извештаја, док се у другим случајевима ентитет можда фокусирао прецизно утврђивању научних, оперативних или техничких карактеристика информација које треба прикупити.

A39. Мања ангажовања или једноставнија ангажовања (видети параграф А19) може да спроводи веома мали тим који ради на ангажовању. Са мањим тимом, координација и комуникација између чланова тима је лакша. Установљивање опште стратегије ангажовања, не мора да буде комплексно нити да одузима превише времена. На пример, кратка белешка, заснована на дискусијама са ентитетом, може да послужи као документована стратегија ангажовања ако обухвата сва питања која су наведена у параграфу 19.

A40. Практичар може да одлучи да размотри елементе планирања са ентитетом приликом утврђивања делокруга ангажовања или спровођења и управљања ангажовањем (на пример, да

координира неке од планираних процедура са радом особља ентитета), Иако оваква разматрања могу бити фреквентна, целокупна стратегија ангажовања и план ангажовања остају одговорност практичара. Приликом разматрања питања која су укључена у целокупну стратегију ангажовања или план ангажовања, неопходан је опрез како се не би умањила ефективност ангажовања. На пример, разматрање природе и времена спровођења детаљних процедура са ентитетом може умањити ефективност ангажовања на тај начин што ће процедуре бити превише предвидиве.

A41. Спровођење ангажовања на основу којег се пружа уверавање је континуиран процес. Док практичар спроводи планиране процедуре, прибављени докази могу узроковати да практичар модификује природу, време или обим планираних процедура. У неким случајевима, практичар може стећи информације које се значајно разликују од оних које су очекиване у ранијој фази ангажовања. На пример, систематске грешке које су откривене приликом спровођења процедура, на локацији у одабраним постројењима, могу указивати на неопходност посете додатним постројењима.

*Планирање ангажовања стручњака и другог практичара (видети параграф 19(е))*

A42. Ангажовање може да спроводи мултидисциплинарни тим који укључује једног или више стручњака, нарочито код релативно сложених ангажовања где ће вероватно бити неопходне специјализоване компетенције у области квантификације и извештавања о емисијама (видети параграф A19). ISAE 3000 (ревидиран) садржи низ захтева у погледу ангажовања стручњака које треба размотрити у фази планирања приликом утврђивања природе, времена и ресурса неопходних за спровођење ангажовања.

A43. Рад другог практичара може да се користи у вези са, на пример, фабриком или неким другим постројењем на удаљеној локацији; придруженим ентитетом, делом ентитета или огранком у иностраном законском систему; или заједничког подухвата или зависног ентитета. Релевантна разматрања када тим који ради на ангажовању планира да тражи од другог практичара да ради на информацијама које ће бити укључене у извештај о гасовима са ефектом стаклене баште могу обухватати:

- Да ли други практичар разуме и поштује етичке захтеве који су релевантни за ангажовање и, нарочито, да ли је независан.
- Професионалне компетенције другог практичара.
- Обим учешћа тима који ради на ангажовању у раду другог практичара.
- Да ли други практичар ради у регулаторном окружењу које активно надгледа тог практичара.

#### **Материјалност у планирању и спровођењу ангажовања**

*Утврђивање материјалности приликом планирања ангажовања (видети параграфе 20–21)*

A44. У критеријумима се може разматрати концепт материјалног значаја у контексту припреме и презентације извештаја о гасовима са ефектом стаклене баште. Иако се критеријумима могу разматрати материјални значај у различитим аспектима, концепт материјалног значаја генерално укључују следеће:

- Погрешни искази, укључујући пропусте, сматрају се материјално значајним, уколико се може оправдано очекивати да ће појединачно или збирно утицати на релевантне одлуке које корисници доносе на основу извештаја о гасовима са ефектом стаклене баште;
- Просуђивања о материјалном значају врше се у светлу датих околности, и на њих утичу величина или природа погрешног исказа, или комбинација оба ова фактора;
- Просуђивања о питањима која су од материјалног значаја за циљне кориснике извештаја о гасовима са ефектом стаклене баште заснована су на разматрању уобичајених потреба за информацијама циљних корисника као групе. Осим ако ангажовање није осмишљено да задовољи одређене потребе специфичних корисника у погледу информација, могући ефекат погрешних исказа на специфичне кориснике, чије потребе у погледу информација могу у великој мери да се разликују, обично се не разматра.

A45. Оваква разматрања, уколико су присутна у применљивим критеријумима, обезбеђују референтни оквир практичару за утврђивање материјалности за ангажовање. Ако применљиви критеријуми не укључују разматрање концепта материјалног значаја, напред наведене карактеристике обезбеђују практичару овакав референтни оквир.

A46. Утврђивање материјалног значаја од стране практичара је питање професионалног просуђивања, на које утиче практичарева перцепција заједничких потреба у погледу информација циљних корисника као групе. У овом контексту, оправдано је да практичар претпостави да циљни корисници:

(а) Имају разумно знање о активностима везаним за гасове са ефектом стаклене баште и спремност да са довољно пажње проуче информације у извештају о гасовима са ефектом стаклене баште;

(б) Разумеју да се извештај о гасовима са ефектом стаклене баште припрема и о њему се пружа уверавање на нивоу материјалног значаја и разумеју концепт материјалног значаја који су укључени у применљиве критеријуме;

(ц) Разумеју да квантификација емисија подразумева несигурност (видети параграфе А54–А59); и

(д) Доносе оправдане одлуке на бази информација у извештају о гасовима са ефектом стаклене баште.

А47. Циљни корисници и њихове потребе у погледу информација могу да укључују, на пример:

- Инвеститоре и друге стејхолдере као што су добављачи, клијенти, запослени и шира заједница у случају добровољних обелодањивања. Њихове потребе у погледу информација могу да се односе на одлуке о томе да ли да купе или продају капитал у ентитету; да ли да дају позајмицу ентитету, да тргују са њим или да ли да се запосле у ентитету; односно, да ли да подносе званичне жалбе ентитету или другима, на пример, политичарима.

- Учеснике на тржишту у случају схеме за трговину емисијама, чије потребе у погледу информација могу да се односе на одлуке о трговини преносивим инструментима (као што су дозволе, квоте или одобрења) који су креирани путем схеме, или изрицање новчаних и других казни услед прекорачења емисија.

- Регулаторна тела и доносиоци политика у случају регулаторног обелодањивања. Њихове потребе у погледу информација могу да се односе на надзор усклађености са захтевима обелодањивања, или на широк спектар државне политике у вези са политиком ублажавања и прилагођавања климатских промена, обично на основу агрегатних информација.

- Руководство и лица задужена за управљање ентитетом који користе информације о емисијама за стратешке и пословне одлуке, као што су одабир између алтернативних технологија и одлука о инвестирању и дезинвестирању, можда у ишчекивању захтева регулаторног обелодањивања или учешћа у схеми трговине емисијама.

Може да се деси да практичар можда не буде у могућности да идентификује све оне који ће читати извештај о уверавању, нарочито у случају када постоји велики број људи који имају приступ извештају. У оваквим случајевима, нарочито када могући корисници могу имати широк спектар интереса у погледу емисија, циљни корисници могу бити ограничени на главне стејхолдере са значајним и заједничким интересима. Циљни корисници се могу идентификовати на разне начине, на пример, на основу споразума између практичара и стране која га ангажује, или путем закона и регулативе.

А48. Просуђивања о материјалном значају обављају се у светлу датих околности, и на њих утичу како квантитативни тако и квалитативни фактори. Међутим, треба напоменути да на одлуке које се односе на материјални значај не утиче ниво уверавања, односно, материјалност за ангажовање на основу којег се пружа уверавање у разумној мери је иста као и за ангажовање на основу којег се пружа ограничено уверавање.

А49. Одређени проценат се често примењује на одабрани репер као полазна тачка у одређивању материјалног значаја. Фактори који могу да утичу на идентификовање одговарајућег репера и процента обухватају:

- Елементе укључене у извештај о гасовима са ефектом стаклене баште (на пример, емисије првог, другог и трећег реда, затим одбитака емисија и уклањања). Репер који може бити одговарајући, у зависности од околности може бити укупна емисија о којој се извештава, односно збир емисија првог, другог и трећег реда, пре одузимања одбитака или уклањања емисија. Материјални значај односи се на емисије које су обухваћене закључком практичара. Стога, када закључак практичара не обухвата цео извештај о гасовима са ефектом стаклене баште, материјални значај се утврђује само у односу на онај део извештаја о гасовима са ефектом стаклене баште који је обухваћен извештајем практичара као да је то извештај о гасовима са ефектом стаклене баште.

- Количину одређене врсте емисије или природу одређеног обелодањивања. У неким случајевима, постоје одређене врсте емисија или обелодањивања за које су прихватљиви погрешни искази мањих или већих износа од материјалног значајног за извештај о гасовима са ефектом стаклене баште у целисти. На пример, практичар може сматрати прикладним одређивање



ниже или више материјалности за емисије из одређеног законског система, или за одређени гас, распон или постројење.

- Начин на који извештај о гасовима са ефектом стаклене баште презентује релевантне информације, на пример, да ли садржи поређење емисија из претходног (претходних) периода, основном годином, или „горњом границом“ у којем случају одређивање материјалног значаја на основу упоредних информација може бити релевантно. У случајевима када је „горња граница“ релевантна, материјални значај може да се одреди у односу на алокацију границе од стране ентитета уколико је она нижа од емисија које су биле предмет извештаја.

- Релативну променљивост емисија. На пример, ако се емисије значајно разликују од периода до периода, може бити прикладно одредити материјални значај који се односи на доњи крај распона флукуације чак и ако је текући период виши.

- Захтеве применљивих критеријума. У неким случајевима, применљиви критеријуми могу да одређују границу за прецизност и могу да се односе према томе као према материјално значајном елементу. На пример, критеријуми могу да наводе очекивање да се емисије мере помоћу прописаног процента као „границе материјалности“. Када је ово случај, граница коју постављају критеријуми обезбеђује оквир за одређивање материјалности ангажовања.

A50. Квалитативни фактори могу да укључују:

- Изворе емисија.

- Врсте гасова који су укључени.

- Контекст у којем ће се користити информације из извештаја о гасовима са ефектом стаклене баште (на пример, ће се информације користити у схеми за трговину емисијама, да ли се подносе регулаторном телу, или ће бити укључене у извештај о одрживости који ће бити дистрибуиран на ширем плану); и врсте одлука које ће циљни корисници донети.

- Да ли постоји једна или више врста емисија или обелодањивања на којима пажња циљних корисника тежи да буде усмерена, на пример, гасови који, поред тога што доприносе климатској промени, оштећују озонски омотач.

- Природу ентитета, његове стратегије климатских промена и напредак ка повезаним циљевима.

- Привредну грану и економско и регулаторно окружење у којем ентитет послује.

*Ревидирања током трајања ангажовања (видети параграф 22)*

A51. Материјални значај ће можда морати да се ревидира као последица промена у околностима током ангажовања (на пример, отуђење великог дела пословања ентитета) нових информација, или промена у практичаревом разумевању ентитета и његовог пословања као резултат спроведених процедура. На пример, може постати очигледно током ангажовања да стварне емисије могу значајно да се разликују од оних које су иницијално коришћене за утврђивање материјалног значаја. Ако током ангажовања практичар закључи да је прикладан нижи ниво материјалног значаја за извештај о гасовима са ефектом стаклене баште (и, ако је применљиво, ниво или нивои материјалног значаја за одређене врсте емисија или обелодањивања) од оних који су иницијално коришћени за утврђивање материјалног значаја, може бити неопходно ревидирање материјалности перформанси, као и природе, времена и обима додатних процедура.

**Разумевање ентитета и његовог окружења, укључујући интерну контролу ентитета и идентификовање и процену ризика од материјално значајних погрешних исказа** (видети параграфе 23–26)

A52. Практичар користи професионално просуђивање за утврђивање обима разумевања и природе, времена и обима процедура за идентификовање и процену ризика од материјално значајних погрешних исказа који су неопходни за стицање уверавања у разумној мери или ограниченог уверавања. Практичар првенствено разматра да ли су стечено разумевање и идентификовање и процена ризика довољни за постизање циља наведеног у овом ISAE. Ниво разумевања који се захтева од практичара је мањи од оног који поседује руководство за сврхе управљања ентитетом, а ниво разумевања као и природа, време и обим процедура за идентификовање и процену ризика од материјално значајних погрешних исказа мањи су за ангажовања на основу којих се пружа ограничено уверавање него за ангажовања на основу којих се пружа уверавање у разумној мери.

A53. Стицање разумевања и идентификовање и процена ризика од материјално значајних погрешних исказа је континуиран процес. Процедуре за разумевање ентитета и његовог окружења као и за идентификовање и процену ризика од материјално значајних погрешних исказа саме по себи не обезбеђују довољно адекватних доказа на којима може да се заснива закључак о уверавању.

*Неизвесност* (видети параграфе 23(б)(i)ц, 76(е))

A54. Процес квантификације гасова са ефектом стаклене баште ретко може да буде 100% прецизан због:

(а) *Научне непоузданости*: Ово се јавља због непотпуног научног сазнања о мерењу гасова са ефектом стаклене баште. На пример, стопа секвестрације у биолошким колекторима и вредности „потенцијала глобалног загревања“ које се користе за спајање емисија различитих гасова и извештавање о њима као о еквивалентима угљен-диоксида, предмет су непотпуног научног сазнања. Степен у којем научна непоузданост утиче на квантификацију емисија које су предмет извештаја је изван контроле ентитета. Међутим, могућност да научна непоузданост резултира неоправданим варијацијама у емисијама које су предмет извештаја може се поништити употребом критеријума који прописују примену одређених научних претпоставки приликом припреме извештаја о гасовима са ефектом стаклене баште, или одређених фактора који укључују те претпоставке; и

(б) *Непоузданост процене (или мерења)*: Ово је резултат процеса мерења и рачунања који се користе за квантификацију емисија у оквиру граница постојећег научног сазнања. Непоузданост процене може да се односи на податке на којима је процена заснована (на пример, може да се односи на непоузданост која је својствена мерним инструментима који су коришћени), или на метод, укључујући, тамо где је применљиво, модел који је коришћен за обављање процене (понекад познато као непоузданост параметра и непоузданост модела). Степен непоузданости процене ентитет често може да контролише. Смањење степена непоузданости процене може да подразумева веће трошкове.

A55. Чињеница да је квантификација емисија ентитета подложна непоузданости не значи да емисије ентитета нису прикладне као предметно питање. На пример, применљиви критеријуми могу захтевати израчунавање емисија другог реда од електричне енергије путем примене фактора прописаних емисија на број утрошених киловат сати. Фактор прописаних емисија заснован је на претпоставкама и моделима који можда неће важити у свим околностима. Међутим, све док су су претпоставке и модели оправдани у датим околностима и адекватно обелодањени, за информације о извештају о гасовима са ефектом стаклене баште обично може да се пружи уверавање.

A56. Случај из параграфа A55 може да се упореди са квантификацијом у складу са критеријумима који користе моделе и претпоставке на бази појединачних околности ентитета. Коришћење модела специфичних за ентитет вероватно ће имати за резултат прецизнију квантификацију од коришћења, на пример, фактора просечних емисија за одређену привредну грану; вероватно ће, такође, довести до појаве додатних ризика од материјално значајних погрешних исказа у погледу начина на који се долази до модела специфичних за ентитет и до претпоставки. Као што је наведено у параграфу A55, све док су претпоставке и модели оправдани у датим околностима и адекватно обелодањени, информације о извештају о гасовима са ефектом стаклене баште ће обично моћи да буду предмет ангажовања на основу којег се пружа уверавање.

A57. Међутим, у неким случајевима практичар може одлучити да није прикладно предузимати ангажовање на основу којег се пружа уверавање ако је утицај непоузданости на информације у извештају о гасовима са ефектом стаклене баште веома висок. Ово може бити случај када, на пример, значајан удео емисија које су предмет извештаја ентитета потиче од фугитивних извора (видети параграф A8) који се не надгледају, а методе процене нису довољно унапређене или када значајни удео уклањања које је ентитет изнео у извештају може да се припише биолошким колекторима. Треба напоменути да на одлуке о томе да ли треба предузети ангажовање на основу којег се пружа уверавање у оваквим околностима, не утиче ниво уверавања, односно, ако није одговарајући за ангажовање на основу којег се пружа уверавање у разумној мери, онда није одговарајући ни за ангажовање на основу којег се пружа ограничено уверавање, и обрнуто.

A58. Разматрање у објашњавајућим напоменама извештаја о гасовима са ефектом стаклене баште о природи, узроцима и последицама непоузданости које утичу на извештај ентитета о гасовима са ефектом стаклене баште, упозорава циљне кориснике на непоузданости које су повезане са квантификацијом емисија. Ово може бити нарочито значајно у случајевима када циљни корисници нису утврдили критеријуме које ће користити. На пример, извештај о гасовима са ефектом стаклене баште може бити доступан низу корисника чак и ако су примењени критеријуми осмишљени за одређену регулаторну сврху.

A59. Будући да је непоузданост значајна карактеристика свих извештаја о гасовима са ефектом стаклене баште, параграф 76(е) захтева његово помињање у извештају о уверавању без обзира на то која обелодањивања су укључена (ако их има) у објашњавајућим напоменама извештаја о гасовима са ефектом стаклене баште.

*Ентитет и његово окружење*

Прекид у пословању (видети параграф 23(б)(iii))

A60. Прекиди могу обухватати незгоде као што су искључења постројења, која могу да се догоде неочекивано, или могу бити планска, на пример, као део планираног одржавања. У неким

случајевима, природа пословања може бити испрекидана, на пример, када се постројење користи само у периодима највеће потражње.

Циљеви и стратегије које се односе на климатске промене (видети параграф 23(е))

А61. Разматрање стратегије ентитета која се односи на климатске промене, уколико постоји, и повезаних економских, регулаторних, физичких ризика и ризика у погледу репутације, могу помоћи практичару да идентификује ризике од материјално значајних погрешних исказа. На пример, ако се ентитет обавезао на смањења емисија угљеника то може да представља подстицај да се наведе мања количина емисија у извештају како би изгледало да је циљ остварен у оквиру објављеног временског оквира. Насупрот томе, ако ентитет очекује да у будућности учествује у схеми за трговину емисијама, то може бити подстицај да се наведе већа количина емисија у међувремену, како би се повећала могућност добијања већег одобрења на почетку схеме.

*Процедуре за стицање разумевања и идентификовање и процену ризика од материјално значајних погрешних исказа (видети параграф 24)*

А62. Иако се од практичара тражи да спроведе све процедуре из параграфа 24 током стицања неопходног разумевања о ентитету, од практичара се не тражи да све процедуре спроведе за сваки аспект тог процеса стицања разумевања.

*Аналитичке процедуре за стицање разумевања о ентитету и његовом окружењу и идентификовање и процену ризика од материјално значајних погрешних исказа (видети параграф 24(б))*

А63. Аналитичке процедуре које се спроведе за стицање разумевања о ентитету и његовом окружењу и за идентификовање и процену ризика од материјално значајних погрешних исказа могу идентификовати аспекте ентитета са којима практичар није био упознат и могу помоћи у процени ризика од материјално значајних погрешних исказа као основе за осмишљавање и имплементацију одговора на процењене ризике. Аналитичке процедуре могу укључивати, на пример, поређење емисија гасова са ефектом стаклене баште из различитих постројења са бројчано израженом производњом тих постројења.

А64. Аналитичке процедуре могу помоћи у идентификовању постојања неуобичајених догађаја, и износа, коефицијената и трендова који могу указивати на питања која имају последице по ангажовање. Неуобичајени или неочекивани односи који су идентификовани могу помоћи практичару да идентификује ризике од материјално значајних погрешних исказа.

А65. Међутим, када овакве аналитичке процедуре користе податке који су агрегирани на високом нивоу (што може бити случај код аналитичких процедура које се спроведе за стицање разумевања о ентитету и његовом окружењу и за идентификовање и процену ризика од материјално значајних погрешних исказа), резултати тих аналитичких процедура представљају само шири почетни показатељ о томе да ли можда постоје материјално значајни погрешни искази. Сходно томе, у оваквим случајевима, разматрање других доказа који су сакупљени приликом идентификовања ризика од материјално значајних погрешних исказа заједно са резултатима оваквих аналитичких процедура могу да помогну практичару у разумевању и процени резултата аналитичких процедура.

*Посматрање и преглед (видети параграф 24(ц))*

А66. Посматрање се састоји из праћења процеса или процедуре које спроведе други, на пример, практичарево посматрање подешавања контролних уређаја од стране особља ентитета, или спровођења контролних активности. Посматрање обезбеђује доказе о спровођењу процеса или процедуре, али је ограничено на одређени тренутак у времену у којем се врши посматрање и чињеницу да сам чин посматрања може утицати на начин на који се процес или процедура спроведе.

А67. Преглед подразумева:

(а) Преглед евиденције или докумената, било интерних или екстерних, у папирној форми, или неком другом медијуму, на пример, евиденције подешавања контролног уређаја. Преглед евиденције или докумената обезбеђује доказе различитог степена поузданости, у зависности од њихове природе и извора и, у случају интерне евиденције и докумената, од ефективности контрола над њиховим креирањем; или

(б) Физички преглед, на пример, уређаја за подешавање.

А68. Посматрање и преглед могу помоћи приликом упита руководства и других, а такође могу обезбедити информације о ентитету и његовом окружењу. Примери оваквих процедура укључују посматрање и преглед следећег:

- Пословања ентитета. Посматрање процеса и опреме, укључујући опрему за надзор, у постројењима може бити нарочито релевантно у случајевима када су значајне емисије првог реда укључене у извештај о гасовима са ефектом стаклене баште.

- Документације (као што су планови и стратегије за ублажавање емисија), евиденције (као што су евиденције о подешавању и резултати из лабораторија за тестирање) и приручника са процедурама за сакупљање информација и интерних контрола.

- Извештаја састављених за руководство или лица задужена за управљање; као што су интерни или екстерни извештаји ентитета о систему управљања животном средином.

- Извештаја које саставља руководство (као што су квартални извештаји руководства) и лица задужена за управљање (као што су белешке са састанака одбора директора).

*Стицање разумевања о интерним контрола ентитета (видети параграфе 25Л–26Р)*

A69. У ангажовању на основу којих се пружа ограничено уверавање, од практичара се не тражи да стекне разумевање о свим компонентама интерне контроле ентитета које су релевантне за квантификацију и извештавање о емисијама, што се захтева у ангажовању на основу којег се пружа уверавање у разумној мери. Поред тога, од практичара се не тражи да процени концепт контрола и да утврди да ли су оне имплементиране. Стога, у ангажовању на основу којег се пружа ограничено уверавање, иако може бити прикладно спровести упит о контролним активностима ентитета и надзору контрола које су релевантне за квантификацију и извештавање о емисијама, често неће бити неопходно стицање детаљног разумевања о овим компонентама интерне контроле ентитета.

A70. Практичарево разумевање релевантних компонента интерне контроле може да иницира сумњу о томе да ли практичар има на располагању довољно одговарајућих доказа како би завршио ангажовање. На пример (видети такође параграфе A71–A72, A92–A93 и A96):

- Забринутости око интегритета лица која припремају извештај о гасовима са ефектом стаклене баште могу бити толико озбиљне да наведу практичара на закључак да је ризик од погрешних изјава руководства у извештају о гасовима са ефектом стаклене баште толики да ангажовање не може да се спроведе.

- Забринутости о стању и поузданости евиденције одређеног ентитета могу навести практичара на закључак да неће бити довољно одговарајућих доказа да подрже немодификовани закључак о извештају о гасовима са ефектом стаклене баште.

*Контролне активности релевантне за ангажовање (видети параграф 25Р(д))*

A71. На практичарево просуђивање о томе да ли су одређене контролне активности релевантне за ангажовање може утицати ниво напредности, документовања и формалности информационог система ентитета, укључујући повезане пословне процесе, који су релевантни за извештавање о емисијама. Са развојем извештавања о емисијама, може се очекивати да ће се развијати и ниво напредности, документовања и формалности информационих система и са њима повезаних контролних активности које су релевантне за квантификацију и извештавање о емисијама.

A72. У случају врло малих ентитета или недовољно усавршених информационих система, одређене контролне активности ће вероватно бити неразвијене, лошије документоване, или могу бити неформалне природе. Када је ово случај, мања је вероватноћа да ће практичар просудити да је неопходно да разуме одређене контролне активности, како би проценио ризике од материјално значајних погрешних исказа и осмислио додатне процедуре као одговор на процењене ризике. У неким регулисаним схемама, са друге стране, може се захтевати формално документовање информационих система и контролних активности, као и одобрење њиховог концепта од стране регулаторног тела. Међутим, чак и у неким од ових случајева, не могу се документовати сви релевантни токови података и са њима повезане контроле. На пример, већа је вероватноћа да ће контролне активности које се односе на сакупљање изворних података путем континуираног надзора бити напредне, добро документоване и формалније од контролних активности које се односе на накнадну обраду података и извештавање (видети такође параграфе A70, A92–A93 и A96).

*Друга ангажовања која се спроводе за ентитет (видети параграф 27)*

A73. Информације које су добијене током других ангажовања спроведених за ентитет могу да се односе, на пример, на аспекте контролног окружења ентитета.

*Спровођење процедура на локацији постројења ентитета (видети параграф 31)*

A74. Спровођење посматрања и прегледа, као и других процедура, на локацији постројења (често се назива и „теренски обилазак“) може бити значајно за стицање разумевања о ентитету које практичар развија путем спровођења процедура у седишту ентитета. Будући да се може очекивати да практичарево разумевање ризика од материјално значајних погрешних исказа буде

свеобухватније за ангажовање на основу којег се пружа уверавање у разумној мери него за ангажовање на основу којег се пружа ограничено уверавање, број постројења на којима се спроводе процедуре на терену у случају ангажовања на основу којег се пружа уверавање у разумној мери обично ће бити већи него у случају ангажовања на основу којег се пружа ограничено уверавање.

A75. Спровођење процедура на локацији постројења (или ангажовање другог практичара да обави овакве процедуре) може да се обави као део планирања, приликом спровођења процедура за идентификовање и процену ризика од материјално значајних погрешних исказа или као одговор на процењене ризике од материјално значајних погрешних исказа. Обављање процедура у значајним постројењима је често нарочито значајно за ангажовања која се предузимају по први пут приликом разматрања потпуности извора емисија првог реда и колектора који су укључени у извештај о гасовима са ефектом стаклене баште и при установљавању да ли су системи за сакупљање и обраду података ентитета и његове технике процене одговарајући у погледу основних физичких процеса и са њима повезаних непоузданости.

A76. Као што је напоменуто у параграфу А74, спровођење процедура на локацији постројења може бити значајно за надоградњу разумевања ентитета које практичар стиче путем спровођења процедура у седишту ентитета. За велики број ангажовања на основу којих се пружа уверавање у разумној мери, практичар такође просуђује да ли је неопходно спровести процедуре на локацији сваког значајног постројења како би одговорио на процењене ризике од материјално значајних погрешних исказа, нарочито када ентитет има значајна постројења са емисијама првог реда. За ангажовање на основу којег се пружа ограничено уверавање где ентитет има велики број значајних постројења са емисијама првог реда, значајан ниво уверавања можда неће моћи да се стекне без спровођења процедура од стране практичара у изабраним значајним постројењима. У случајевима када ентитет има значајна постројења са емисијама првог реда а практичар утврди да не може (или неки други практичар у његово име) да спроведе ефективне и ефикасне процедуре на локацији у постројењу, алтернативне процедуре могу укључивати следеће:

- Преглед докумената о изворима, дијаграма тока енергије и дијаграма тока материјала.
- Анализу одговора на упитнике које је попунило руководство постројења.
- Преглед сателитских снимака постројења.

A77. За обезбеђивање адекватне покривености укупних емисија, нарочито у ангажовању на основу којег се пружа уверавање у разумној мери, практичар може одлучити да је прикладно спровести процедуре на локацији одабраних постројења која нису значајна постројења. Фактори који могу бити релевантни при доношењу овакве одлуке укључују:

- Природу емисија у различитим постројењима. На пример, већа је вероватноћа да практичар одлучи да посети постројење са емисијама првог реда него постројење само са емисијама другог реда. У овом другом случају, преглед фактура са подацима о електричној енергији у седишту ће вероватно бити примарни извор доказа.

- Број и величину постројења и њихов допринос укупним емисијама.

- Да ли се у постројењима користе различити процеси и да ли се у процесима користе различите технологије. Када је ово случај, може бити прикладно спровести процедуре на локацији одабраних постројења која користе различите процесе или технологије.

- Методе које се користе у различитим постројењима за сакупљање информација о емисијама.
- Искуство релевантног особља у различитим постројењима.
- Ротацију одабраних различитих постројења током времена.

*Интерна ревизија (видети параграф 32)*

A78. Функција интерне ревизије ентитета ће бити релевантна за ангажовање ако су природа одговорности и активности функције интерне ревизије повезани са квантификацијом и извештавањем о емисијама а практичар очекује да ће користити рад интерне ревизије у циљу модификовања природе или времена или смањења обима процедура које треба спровести.

*Ризици од материјално значајних погрешних исказа на нивоу извештаја о гасовима са ефектом стаклене баште (видети параграфе 33Л(а)–33Р(а))*

A79. Ризици од материјално значајних погрешних исказа на нивоу извештаја о гасовима са ефектом стаклене баште односе се на ризике који су повезани са извештајем о гасовима са ефектом стаклене баште у целини. Ризици ове природе нису нужно ризици који се идентификују код одређене врсте емисије или нивоа обелодањивања. Уместо тога, они представљају околности које могу да повећају ризике од материјално значајних погрешних исказа, на општијем нивоу, на пример, услед заобилажења интерне контроле од стране руководства. Ризици од материјално

значајних погрешних исказа на нивоу извештаја о гасовима са ефектом стаклене баште могу бити нарочито релевантни за разматрање практичара о ризицима од материјално значајних погрешних исказа који настају услед криминалних радњи.

A80. Ризици на нивоу извештаја о гасовима са ефектом стаклене баште могу у одређеном облику да потичу од недостатака у контролном окружењу. На пример, недостаци као што су недовољна стручност руководства може имати утицај који се одражава и на извештај о гасовима са ефектом стаклене баште и може захтевати одговор практичара. Други ризици од материјално значајних погрешних исказа на нивоу извештаја о гасовима са ефектом стаклене баште могу укључивати на пример:

- Неадекватне, слабо контролисане или недокументоване механизме који служе за сакупљање података, квантификацију емисија и припрему извештаја о гасовима са ефектом стаклене баште.
- Недостатак компетенција код особља за сакупљање података, квантификацију емисија и припрему извештаја о гасовима са ефектом стаклене баште.
- Одсуство учешћа руководства у квантификацији емисија и припреми извештаја о гасовима са ефектом стаклене баште.
- Неуспешност у прецизном идентификовању свих извора гасова са ефектом стаклене баште.
- Ризици од криминалних радњи, на пример, повезаних са тржиштима за трговину емисијама.
- Презентовање информација које обухватају претходне периоде, а које нису припремљене на доследној основи, на пример, услед промењених ограничења или промена у методологијама мерења.
- Презентовање информација у извештају о гасовима са ефектом стаклене баште на обманујући начин, на пример, прекомерно наглашавање повољних података или трендова.
- Недоследне методе квантификације и политике извештавања, укључујући различите методе за утврђивање организационих граница у различитим постројењима.
- Грешке у конверзији јединица при консолидовању информација из постројења.
- Неадекватна обелодањивања научних непоузданости и кључних претпоставки које се односе на процене.

*Примена тврдњи (видети параграфе 33Л(б)–33Р(б))*

A81. Практичар примењује тврдње у ангажовању на основу којег се пружа уверавање у разумној мери и оне се могу користити у ангажовању на основу којег се пружа ограничено уверавање, ради разматрања различитих врста потенцијалних погрешних исказа који могу да се јаве.

A82. Приликом представљања усклађености извештаја о гасовима са ефектом стаклене баште са применљивим критеријумима, ентитет имплицитно или експлицитно износи тврдње које се односе на квантификацију, презентацију и обелодањивање емисија. Тврдње се могу поделити на следеће категорије и могу имати следеће облике:

- (а) Тврдње о квантификацији емисија за период који је предмет уверавања:
  - (i) Постојање – емисије чија појава је евидентирана постоје и односе се на ентитет.
  - (ii) Потпуност – евидентирани су све емисије које је требало да буду евидентирани (видети параграфе А30-А24 за разматрање потпуности у погледу различитих редова емисија).
  - (iii) Прецизност – квантификација емисија је адекватно евидентирана.
  - (iv) Временско разграничење – емисије су евидентирани у исправном извештајном периоду.
  - (v) Класификација – врста емисије је евидентирана исправно.
- (б) Тврдње о презентацији и обелодањивању:
  - (i) Појава и одговорност – обелодањене емисије и друга питања су се појавила и припадају ентитету.
  - (ii) Потпуност – сва обелодањивања која је требало да буду укључена у извештај о гасовима са ефектом стаклене баште су укључена.

(iii) Класификација и одговорност – информације о емисијама су адекватно презентоване и описане, а обелодањивања су јасно изражена.

(iv) Прецизност и квантификација – квантификација емисија и повезане информације укључене у извештај о гасовима са ефектом стаклене баште су адекватно обелодањени.

(v) Доследност – политике квантификације доследне су онима које су примењиване у претходном периоду, односно, промене су оправдане и примењене на одговарајући начин и адекватно обелодањене; и упоредне информације, уколико постоје, су исте као и претходном периоду који је био предмет извештаја или су адекватно преправљене.

*Ослањање на интерну контролу (видети параграф 33Р)*

A83. Ако практичарева процена ризика од материјално значајних погрешних исказа на нивоу тврдње укључује очекивање да контроле ефективно функционишу (односно, практичар намерава да се ослања на оперативну ефективност контрола при одређивању природе, времена и обима других процедура), од практичара се параграфом 38Р захтева да конципира и спроводи тестове оперативне ефективности ових контрола.

*Узроци ризика од материјално значајних погрешних исказа (видети параграф 34)*

*Криминалне радње (видети параграфе 28, 34(а))*

A84. Погрешни искази у извештају о гасовима са ефектом стаклене баште могу да настану услед криминалних радњи или грешака. Фактор на основу којег се разликују криминалне радње од грешака је питање да ли је основна активност која резултира погрешним исказом у извештају о гасовима са ефектом стаклене баште намерна или ненамерна.

A85. Подстицаји за намерне погрешне исказе у извештају о гасовима са ефектом стаклене баште могу настати ако, на пример, лицима која директно учествују у процесу извештавања о емисијама или имају могућност да утичу на процес извештавања, значајан део накнаде зависи од остваривања агресивно постављених циљева који се односе на гасове са ефектом стаклене баште. Као што је напоменуто у параграфу А61, други подстицаји за приказивање емисије као мање или веће него што је реално, може бити резултат стратегије ентитета која се односи на климатске промене, уколико постоји, и са њом повезаних економских, регулаторних, физичких ризика и ризика по репутацију.

A86. Иако криминалне радње представљају шири правни концепт, за потребе овог ISAE, практичар се бави оним криминалним радњама које узрокују материјално значајне погрешне исказе у извештају о гасовима са ефектом стаклене баште. Иако практичар може сумњати на криминалну радњу, или у ретким случајевима, открити њихову појаву, практичар не доноси правно мишљење да ли је заиста било криминалних радњи.

*Неусклађеност са законима и регулативом (видети параграфе 34(б), 78(ц))*

A87. Овај ISAE прави разлику између одговорности практичара у погледу усклађености путем две различите категорије закона и регулативе, као што следи:

(а) Одредбама закона и регулативе који су опште признати да имају директан утицај на одређивање материјално значајних количина и обелодањивања у извештају о гасовима са ефектом стаклене баште тако што утврђују количину и обелодањивања у извештају о гасовима са ефектом стаклене баште ентитета. Параграф 34(б) захтева од практичара да размотри вероватноћу материјално значајних погрешних исказа услед неусклађености са одредбама оваквих закона или регулативе приликом спровођења процедура које се захтевају параграфима 33Л или 33Р; и

(б) Другим законом или регулативом који немају директан утицај на утврђивање количина и обелодањивања у извештајима о гасовима са ефектом стаклене баште, али усклађеност са њима може бити од суштинског значаја за оперативне аспекте пословања, за могућност континуираног пословања ентитета, или за избегавање материјално значајних казни (на пример, поштовање услова за пословање, или поштовање регулативе за заштиту животне средине). Планирање и спровођење ангажовања са професионалним скептицизмом, као што захтева ISAE 3000 (ревидиран), је значајно како би и даље био присутан опрез у погледу могућности да процедуре које се примењују за сврхе формирања закључка о извештају о гасовима са ефектом стаклене баште, скрену пажњу практичара на појаву идентификоване неусклађености са оваквим законом и регулативом или сумње на неусклађеност.

*Други узроци ризика од материјално значајних погрешних исказа (видети параграф 34)*

A88. Примери фактора који су поменути у параграфу 34(ц)–(к) укључују:

(а) Постоји већа вероватноћа изостављања једног или више извора емисија за изворе који су мање очигледни и могу се превидети, као што су фугитивне емисије.

(б) Значајне економске или регулаторне промене могу обухватати, на пример, већи фокус на циљеве у погледу обновљиве енергије, или значајне промене у ценама за дозволе у оквиру схеме за трговину емисијама, што може довести до, на пример, повећаног ризика од погрешне класификације извора код генератора електричне енергије.

(ц) Природа пословања ентитета може бити сложена (на пример, може укључивати вишеструке или разноврсне постројење и процесе), испрекидана (на пример, генерисање електричне енергије када је највеће оптерећење), или може резултирати недовољним бројем веза или слабим везама између емисија ентитета и других нивоа мерљивих активности (на пример, фабрика кобалта и никла). У оваквим случајевима, могућност спровођења корисних аналитичких процедура може бити знатно умањена.

Промене у пословању или границама (на пример, увођење нових процеса, или продаја, стицање или коришћење екстерних ресурса извора емисија или колектора за уклањање) такође могу довести до ризика од материјално значајних погрешних исказа (на пример, услед непознавања процедура квантификације или извештавања). Такође, може доћи до дуплог рачунања извора емисија или колектора за уклањање услед неадекватне координације при идентификовању извора и колектора код сложених инсталација.

(д) Одабир неодговарајуће методе квантификације (на пример, израчунавање емисија првог реда помоћу фактора емисија када је доступан прецизнији метод који би више одговарао). Одабир одговарајуће методе квантификације је нарочито важан када је метод промењен. Разлог је у томе што су циљни корисници често заинтересовани за трендове у емисијама током времена, или у односу на основну годину. Неки критеријуми могу захтевати да се методе квантификације промене само уколико ће се користити прецизнији метод. Остали фактори који су повезани са природом квантификације су следећи:

- Неисправна примена методе квантификације, као на пример, неподешавање мерних инструмената или њихово недовољно често читавање, или примена фактора емисије који не одговара околностима. На пример, фактор емисије може да се предвиди на основу претпоставке о континуираној употреби и може бити неодговарајући за употребу након искључења.
- Сложеност у методама квантификације, која ће вероватно подразумевати виши ризик од материјално значајних погрешних исказа, на пример: обимну или сложена математичку обраду изворних података (као што је примена сложених математичких модела); екстензивну употребу фактора за конвертовање стања (као што су они за конвертовање мера за течност у мере за гас); или екстензивну примену фактора за конвертовање јединица (као што су они за конвертовање империјалних у метричке мере).
- Промене у методама квантификације или варијаблима инпута (на пример, ако метод квантификације који се користи није базиран на садржају угљеника биомасе, а састав биомасе која се користи се мења током периода).

(е) Значајне нерутинске емисије или питања просуђивања извор су већег ризика од материјално значајних погрешних исказа који се односе на рутинске, некомплексне емисије које су подложне систематској квантификацији и извештавању. Нерутинске емисије су оне које су неуобичајене, по величини или природи и које се, стога, не дешавају често (на пример, једнократни догађаји, као што је квар у фабрици или веће испуштање емисија). У том случају процес просуђивања може укључивати субјективне процене. Ризици од материјално значајних погрешних исказа могу бити већи због питања као што су следећа:

- Већа интервенција руководства приликом спецификација метода квантификације или поступка извештавања.
- Већа мануална интервенција током сакупљања и обраде података.
- Сложени прорачуни или методе квантификације и принципи извештавања.
- Природа нерутинских емисија, које могу да отежавају ентитету имплементацију ефективних контрола над ризицима.
- Методе квантификације и принципи извештавања за сврхе процене могу бити подложне различитим тумачењима.
- Неопходна просуђивања могу бити субјективна или сложена.

(ф) Укључивање емисија трећег реда када ентитет није споменуо изворне податке који су коришћени у квантификацији, или када су методе квантификације који се обично користе непрецизне или доводе до великих варијација у емисијама које су предмет извештаја (видети параграфе А31–А34).



(г) Питања која практичар може размотрити приликом стицања разумевања о начину на који ентитет сачињава значајне процене и разумевања података на основу којих су оне засноване, на пример:

- Разумевање података на којима су засноване процене;
- Метод који се користи за сачињавање процена укључујући и модел који се користи, где је то применљиво;
- Релевантне аспекте контролног окружења и информационог система;
- Да ли је ентитет ангажовао стручњака;
- Претпоставке на којима су засноване процене;
- Да ли је било или је требало да буде промене у односу на претходни период у методама за сачињавање процена и, ако је било, који су разлози; и
- Да ли је, и ако јесте, на који начин је ентитет проценио утицај непоузданости процене на извештај о гасовима са ефектом стаклене баште, укључујући:
  - Да ли је, и ако јесте, на који начин је ентитет размотрио алтернативне претпоставке или исходе, на пример, путем спровођења анализе осетљивости у циљу утврђивања утицаја промена претпоставки на процену;
  - Како ентитет одређује процену када анализа указује на низ различитих могућих исхода; и
  - Да ли ентитет врши надзор над резултатима процена сачињених за претходни период и да ли је адекватно одговорио на исход ове процедуре надзора.

A89. Примери осталих фактора који могу довести до ризика од материјално значајних погрешних исказа укључују:

- Људску грешку у квантификацији емисија, која може имати већу вероватноћу дешавања ако особље није упознато са процесима емисија или евидентирањем података или није адекватно обучено у овим областима.
- Прекомерно ослањање на лоше конципиран информациони систем, који може имати недовољно ефективних контрола, на пример, употреба унакрсних табела без адекватних контрола.
- Мануалне корекције нивоа активности који се обично бележе аутоматски, на пример, може бити неопходно мануално унети инпуте ако настане застој у раду аутоматских мерача.
- Значајне екстерне измене као што је појачани јавни надзор одређеног постројења.

**Општа одговор на процењене ризике од материјално значајних погрешних исказа и додатне процедуре**

*Ограничено уверавање и уверавање у разумној мери (видети параграфе 8, 35–41Р, 42Л–43Р, 46)*

A90. Будући да је ниво стеченог уверавања у ангажовању на основу којег се пружа ограничено уверавање нижи од оног у ангажовању на основу којег се пружа уверавање у разумној мери, процедуре које практичар спроводи у ангажовању на основу којег се пружа уверавање у ограниченој мери се по природи и времену разликују од ангажовања на основу којег се пружа уверавање у разумној мери и мањег су обима од њих. Основне разлике између општег одговора практичара на процењене ризике од материјално значајних погрешних исказа и додатних процедура за ангажовање на основу којег се пружа уверавање у разумној мери и за ограничено уверавање о извештају о гасовима са ефектом стаклене баште обухватају:

(а) Нагласак на природи различитих процедура као извору доказа разликоваће се у зависности од околности ангажовања. На пример:

- Практичар може просудити да је прикладно у околностима одређеног ангажовања на основу којег се пружа ограничено уверавање ставити већи нагласак на испитивање особља ентитета и на аналитичке процедуре, а релативно мањи нагласак, на тестове контрола и прибављање доказа од екстерних извора него што то може да буде случај код ангажовања на основу којег се пружа уверавање у разумној мери.
- У случајевима када ентитет косити опрему за континуирано мерење ради квантификације емисија, практичар може одлучити да у ангажовању на основу којег се пружа ограничено уверавање одговори на процењени ризик од материјално значајних погрешних исказа путем спровођења упита о учесталости подешавања (калибрације) опреме. У истим околностима за

ангажовање на основу којег се пружа разумно уверавање, практичар може одлучити да испита евиденције ентитета о подешавају опреме или да независно тестира подешавање.

- У случају ентитета који сагоревају угља, у ангажовању на основу којег се пружа уверавање у разумној мери практичар може одлучити да независно анализира карактеристике угља, али у ангажовању на основу којег се пружа ограничено уверавање, практичар може одлучити да је преглед евиденције ентитета која се односи на резултате одговарајући одговор на процењени ризик од материјално значајних погрешних исказа.

(б) Обим додатних процедура које се спроводе у ангажовању на основу којег се пружа ограничено уверавање је мање него код ангажовања на основу којег се пружа уверавање у разумној мери. Ово може укључивати:

- Одабир мање ставки за испитивање;
- Спровођење мањег броја процедура (на пример, спровођење само аналитичких процедура у околностима када би се, код ангажовања на основу којег се пружа уверавање у разумној мери, спроводиле и аналитичке процедуре и тестирање детаља); или
- Спровођење процедура на локацији мањег броја постројења.

(ц) У ангажовању на основу којег се пружа уверавање у разумној мери, аналитичке процедуре које су спроведене као одговор на процењене ризике од материјално значајних погрешних исказа укључују развој очекивања о количинама или коефицијентима који су довољно прецизни за идентификовање материјално значајних погрешних исказа. У ангажовању на основу којег се пружа ограничено уверавање, аналитичке процедуре могу да буду конципиране као подршка очекивањима у погледу правца у којем се крећу трендови, односи и коефицијенти, а не у циљу идентификовања материјално значајних погрешних исказа са нивоом прецизности који се очекује у ангажовању на основу којег се пружа уверавање у разумној мери.

Такође, када се идентификују значајне флукуације, односи или разлике, одговарајући докази у ангажовању на ограниченом уверавању могу се прибавити путем спровођења упита у ентитету и разматрања добијених одговора у светлу познатих околности ангажовања, без прибављања додатних доказа које захтева параграф 43Р(а) у случају ангажовања на основу којег се пружа уверавање у разумној мери.

Поред тога, приликом предузимања аналитичких процедура у ангажовању на ограниченом уверавању, практичар може, на пример:

- Да користи податке који су сажетији, на пример, податке на регионалном нивоу уместо на нивоу постројења, или на месечном нивоу, уместо на недељном.
- Да користи податке који нису били подвргнути одвојеним процедурама за тестирање њихове поузданости у истој мери у којој би то био случај за ангажовање на разумном уверавању.

*Општи одговори на процењене ризике од материјално значајних погрешних исказа (видети параграф 35)*

A91. Општи одговори на процењене ризике од материјално значајних погрешних исказа на нивоу извештаја о гасовима са ефектом стаклене баште могу укључивати следеће:

- Наглашавање особљу које ради на уверавању потребе за одржавањем става професионалног скептицизма.
- Додељивање искуснијег особља или особља са специјалистичким вештинама или ангажовање стручњака.
- Виши ниво надзора.
- Укључивање додатних елемената непредвидивости у избор додатних процедура које треба спровести.
- Промене у природи, времену или обиму процедура, на пример: спровођење процедура на крају периода уместо у међупериоду; или модификовање природе процедура у циљу прибављања убедљивијих доказа.

A92. На процену ризика од материјално значајних погрешних исказа на нивоу извештаја о гасовима са ефектом стаклене баште утиче практичарево разумевање контролног окружења. Ефективно контролно окружење може омогућити практичару да има више поверења у интерну контролу и већи ниво поузданости доказа који су сакупљени интерно у оквиру ентитета и стога, на пример, може омогућити практичару да спроведе неке процедуре у међупериоду уместо на крају периода. Недостаци у контролном окружењу, међутим, имају супротан ефекат. На пример, практичар може одговорити на проблем неефикасног контролног окружења путем:

- Спровођења више процедура на крају периода уместо у међупериоду.
- Прибављања обимнијих доказа из процедура које се спроводе поред тестова контрола.
- Повећања величине узорака и обима процедура, као што је повећање броја постројења у којима се спроводе процедуре.

A93. Друга разматрања, стога, имају значајан утицај на општи приступ практичара, на пример, релативни нагласак на тестовима контрола насупрот другим процедурама (видети такође параграфе A70–A72, и A96).

*Примери додатних процедура (видети параграфе 37Л–37Р, 40Р)*

A94. Додатне процедуре могу укључивати, на пример:

- Тестирање оперативне ефективности контрола над сакупљањем и евидентирањем података о активностима, као што су киловат сати купљене електричне енергије.
- Усклађивање фактора емисија са одговарајућим изворима (на пример, државне публикације), и разматрање њихове применљивости у датим околностима.
- Преглед споразума о заједничким подухватима и других уговора који су релевантни за утврђивање организационих граница.
- Усаглашавање евидентираних података са, на пример, мерачима пређеног пута на возилима која су у власништву ентитета.
- Поновно израчунавање (на пример, израчунавања равнотеже масе и равнотеже енергије), и усаглашавање уочених разлика.
- Анализа очитавања са опреме за континуирани надзор.
- Посматрање или поновно спровођење физичких мерења, као што је мерење цурења из нафтних резервоара.
- Анализа исправности и адекватности јединствених техника за мерење или квантификацију, нарочито сложених метода.
- Узорковање и независно анализирање карактеристика материјала као што је угаљ, или посматрање техника узорковања које примењује ентитет и преглед евиденције резултата лабораторијских тестова.
- Провера прецизности прорачуна и адекватности метода за израчунавање које се користе (на пример, конвертовање и агрегирање мера инпута).

- Усаглашавање евидентираних података са изворним документима, као што су евиденције о производњи, евиденције о потрошњи горива и фактуре за купљену електричну енергију.

*Фактори који могу утицати на процењене ризике од материјално значајних погрешних исказа (видети параграфе 37Л(а)–37Р(а))*

A95. Фактори који могу утицати на процењене ризике од материјално значајних погрешних исказа укључују:

- Инхерентна ограничења капацитета мерних инструмената и учесталости њиховог подешавања.
- Број, природу, географски распон и власничке карактеристике постројења из којих се сакупљају подаци.
- Број и природу различитих гасова и извора емисија који су укључени у извештај о гасовима са ефектом стаклене баште.
- Питање да ли су процеси на које се односе емисије континуирани или са прекидима, и ризик од ремећења оваквих процеса.
- Сложеност метода за мерење активности и за израчунавање емисија, на пример, неки процеси захтевају јединствене методе мерења и израчунавања.
- Ризик од неидентификованих фугитивних емисија.
- Обим у којем количина емисија одговара лако доступним подацима – инпутима.
- Да ли је особље које обавља сакупљање података прошло обуку о релевантним методама и учесталост ротације оваквог особља.

- Природу и ниво аутоматизације која се користи за бележење података и манипулацију.
- Политике и процедуре контроле квалитета који су имплементирани у лабораторијама за тестирање, било интерним или екстерним.
- Сложеност критеријума и политика квантификације и извештавања, укључујући начин на који се утврђују организационе границе.

*Оперативна ефективност контрола (видети параграфе 37P(a)(ii), 38P(a))*

A96. У случају веома малих ентитета или неразвијених информационих система, можда неће бити много контролних активности које практичар може да идентификује, или обим у којем је њихово постојање или функционисање документовано од стране ентитета, може бити ограничен. У оваквим случајевима, може бити ефикасније за практичара да спроведе додатне процедуре, пре свега оне које нису тестови контрола. У неким рејим случајевима, међутим, одсуство контролних активности или других компоненти контроле, може онемогућити прибављање довољно одговарајућих доказа (видети такође параграфе A70–A72 и A92–A93).

*Убедљивост доказа (видети параграфе 37Л(б)–37P(б))*

A97. У циљу прибављања убедљивијих доказа услед процене већег ризика од материјално значајног погрешног исказа, практичар може повећати количину доказа, или прибавити доказе који су релевантнији или поузданији, на пример, путем прибављања поткрепљујућих доказа из низа независних извора.

*Ризици за које су неопходни тестови контрола у циљу обезбеђивања довољно одговарајућих доказа (видети параграф 38P(б))*

A98. Квантификација емисија може укључивати процесе који су у великој мери аутоматизовани са врло мало мануалне интервенције, на пример, када се релевантне информације евидентирају, обрађују или се подносе у извештају у електронском формату, као на пример, у систему континуираног надзора, или када се обрада података о активностима интегрише са оперативним или системом финансијског извештавања на бази технологије. У оваквим случајевима:

- Докази могу бити доступни само у електронском формату а њихова потпуност и адекватност зависе од ефективности контрола над њиховом тачношћу и потпуношћу.
- Потенцијал да неправилно евидентирани или измењене информације не буду откривене може бити већи ако одговарајуће контроле не функционишу ефективно.

*Процедуре потврђивања (видети параграф 41P)*

A99. Процедуре екстерног потврђивања могу обезбедити релевантне доказе о информацијама као што су:

- Подаци о активностима које сакупља трећа страна, као што су подаци о: летовима запослених који се добијају од агенције за путовања; приливу енергије у постројење који мери добављач; или пређена километража возила у власништву ентитета коју мери екстерни руководиоца возног парка.
- Подаци о реперима у привредној грани који се користе за израчунавање фактора емисија.
- Услови споразума, уговора или трансакција између ентитета и других страна, или информације о томе да ли друге стране укључују одређене емисије у свој извештај о гасовима са ефектом стаклене баште, приликом разматрања организационих граница ентитета.
- Резултати лабораторијских анализа узорака (на пример, топлотна вредност узорака-инпута).

*Аналитичке процедуре које се спровode као одговор на процењене ризике од материјално значајних погрешних исказа (видети параграфе 42Л–42P)*

A100. У многим случајевима, непроменљива природа физичких или хемијских веза између одређених емисија и других мерљивих феномена, омогућава конципирање поузданих аналитичких процедура (на пример, однос између потрошње горива и емисија угљен диоксида и азот оксида).

A101. Слично томе, у разумној мери предвидива веза може постојати између емисија и финансијских или оперативних информација (на пример, веза између емисија другог реда које потичу од електричне енергије и биланса у главној књизи који се односи на набавку енергије и радне сате). Друге аналитичке процедуре могу укључивати поређења информација о емисијама ентитета са екстерним подацима као што су индустријски просеци; или анализу трендова током одређеног периода у циљу идентификовања одступања за сврхе додатног истраживања, трендова у различитим периодима као и специфичних околности као што су стицање или отуђивање постројења.

A102. Аналитичке процедуре могу бити делимично ефективне када су рашчлањени подаци лако доступни или када практичар има разлога да сматра да су подаци који ће се користити поуздани, као што је случај када се подаци узимају из добро контролисаног извора. У неким случајевима, подаци који ће се користити могу да се евидентирају у информационом систему финансијског извештавања, или могу да се унесу у други систем информација паралелно са уношењем повезаних финансијских података уз примену заједничких контрола инпута. На пример, количина горива које је купљено према евиденцијама на фактурама добављача, може бити инпут по истим условима по којима су релевантне фактуре унете у систем обавеза према добављачима. У неким случајевима, подаци који ће се користити могу бити интегрални инпут за оперативне одлуке и самим тим предмет већег надзора од стране оперативног особља, или предмет посебних процедура екстерне ревизије (на пример, као део споразума о заједничком подухвату или надзора од стране регулаторног тела).

*Процедуре које се односе на процене (видети параграфе 44Л–45Р)*

A103. У неким случајевима, може бити прикладно да практичар процени начин на који је ентитет размотрио алтернативне претпоставке или исходе, и зашто их је одбацио.

A104. У неким ангажовањима на основу којих се пружа ограничено уверавање, може бити прикладно да практичар предузме једну или више процедура које су идентификоване у параграфу 45Р.

*Узорковање (видети параграф 46)*

A105. Узорковање обухвата:

(а) Утврђивање да ли је величина узорка довољна како би се ризик по основу узорковања смањило на прихватљиво низак ниво. Будући да је прихватљиви ниво ризика нижи за ангажовања на основу којих се пружа уверавање у разумној мери него за ангажовања на основу којих се пружа ограничено уверавање, исто може бити случај и са нивоом ризика по основу узорковања који је прихватљив за сврхе тестирања детаља. Стога, када се узорковање користи за тестирање детаља у ангажовању на основу којег се пружа уверавање у разумној мери, величина узорка може бити већа од оног који се користи у сличним околностима у ангажовању на основу којег се пружа ограничено уверавање.

(б) Одабир ставки за узорак на такав начин да свака јединица узорковања у популацији има вероватноћу да буде одабрана и спровођење процедура, прикладних датој сврси, за сваку одабрану ставку. Ако практичар не може да примени осмишљене процедуре, или одговарајуће алтернативне процедуре, на одабраној ставци, онда се та ставка третира као одступање од прописане контроле, у случају тестирања контрола, или као погрешан исказ, у случају тестирања детаља.

(ц) Истраживање природе и узрока идентификованих одступања или погрешних исказа и процена њиховог могућег утицаја на сврху процедуре и друге области ангажовања.

(д) Процену:

(i) Резултата узорка, укључујући, за тестирање детаља, пројектовање погрешних исказа откривених у узорку на целокупну популацију; и

(ii) Да ли је коришћење узорковања обезбедило одговарајућу основу за закључивање о популацији која је тестирана.

*Криминалне радње, закони и регулатива (видети параграф 47)*

A106. Као одговор на идентификоване криминалне радње или сумње на криминалне радње током ангажовања, може бити прикладно да практичар, на пример:

- Размотри та питања са ентитетом.
- Захтева да ентитет консултује одговарајуће квалификовану трећу страну, као што је правни саветник ентитета или регулаторно тело.
- Размотри импликације одређеног питања на друге аспекте ангажовања, укључујући процену ризика од стране практичара и поузданост писаних изјава ентитета.
- Прибави правни савет о последицама различитих активности које се могу предузети.
- Комуницира са трећим странама (на пример, регулаторним телом).
- Обустави издавање извештаја о уверавању.
- Повуче се из ангажовања.

A107. Активности наведене у параграфу A106 могу бити прикладне као одговор на неусклађеност или сумњу на неусклађеност са законима и регулативом која је идентификована током ангажовања. Такође, може бити прикладно описати проблем у параграфу *Остала питања* у извештају о уверавању у складу са параграфом 77 овог ISAE, осим ако:

(а) Практичар не закључи да неусклађеност има материјално значајан утицај на извештај о гасовима са ефектом стаклене баште и да није наведена у извештају о гасовима са ефектом стаклене баште; или

(б) Ентитет онемогући практичару да прибави довољно одговарајућих доказа за процену да ли можда постоји неусклађености која је материјално значајна за извештај о гасовима са ефектом стаклене баште или постоји вероватноћу да се то деси, у којем случају се примењује параграф 56 ISAE 3000 (ревидиран).

*Процедуре које се тичу процеса агрегирања извештаја о гасовима са ефектом стаклене баште* (видети параграфе 48Л–48Р)

A108. Као што је наведено у параграфу A71, са развојем извештавања о емисијама, исто се може очекивати и од нивоа развоја, документовања и формалности информационих система који се односе на квантификацију и извештавање о емисијама. У неразвијеним информационим системима, процес агрегирања може бити веома неформалан. У развијенијим системима, процес агрегирања може бити систематичнији и формално документован. Природа, а такође и обим, процедура практичара које се односе на прилагођавања и начин на који практичар усклађује извештај о гасовима са ефектом стаклене баште са евиденцијама зависе од природе и сложености квантификације ентитета и процеса извештавања као и повезаних ризика од материјално значајних погрешних исказа.

*Додатне процедуре* (видети параграфе 49Л–49Р)

A109. Ангажовање на основу којег се пружа уверавање је континуиран процес и практичар може постати упознат са информацијама које се значајно разликују од оних на којима су иницијално засноване планиране процедуре. Током спровођења планираних процедура, практичар може прибавити доказе који захтевају да практичар спроведе додатне процедуре. Овакве процедуре могу укључивати захтев да ентитет испита питање(а) које је идентификовао практичар и да унесе корекције у извештај о гасовима са ефектом стаклене баште, по потреби.

*Утврђивање да ли су неопходне додатне процедуре у ангажовању на ограниченом уверавању* (видети параграфе 49Л, 49Л(б))

A110. Практичар може постати упознат са питањем (питањима) која узрокују да практичар сматра да извештај о гасовима са ефектом стаклене баште може да садржи материјално значајне погрешне исказе. На пример, приликом обиласка локација, практичар може идентификовати потенцијални извор емисија за које се чини да није укључен у извештај о гасовима са ефектом стаклене баште. У оваквим случајевима, практичар додатно испитује да ли је потенцијални извор интегрисан у извештај о гасовима са ефектом стаклене баште. Обим додатних процедура које се спроводе, у складу са параграфом 49Л, предмет је професионалног просуђивања. Што је већа вероватноћа материјално значајних погрешних исказа, практичар прибавља убедљивије доказе.

A111. Ако, у случају ангажовања на основу којег се пружа ограничено уверавање практичар постане упознат са питањем (питањима) која би узроковала да практичар сматра да у извештају о гасовима са ефектом стаклене баште може постојати материјално значајан погрешан исказ, параграф 49Л захтева од практичара да осмисли и спроведе додатне процедуре. Међутим, уколико и поред тога, практичар не успе да прибави довољно одговарајућих доказа како би закључио да питање (питања) вероватно неће узроковати погрешне исказе у извештају о гасовима са ефектом стаклене баште, или како би утврдио да не узрокује погрешне исказе у извештају о гасовима са ефектом стаклене баште, постоји ограничење делокруга.

*Акумулирање идентификованих погрешних исказа* (видети параграф 50)

A112. Практичар може одредити границу испод које би се погрешни искази сматрали очигледно безначајним и не би се акумулирали, јер практичар очекује да очигледно не би имали материјално значајан утицај на извештај о гасовима са ефектом стаклене баште. „Очигледно безначајни“ није други израз за „нису материјално значајни“. Питања која су очигледно безначајна су у потпуности другачијег (мањег) реда величине од материјално значаја који је утврђен у складу са овим ISAE, и то су питања која су очигледно безначајна, било да се посматрају појединачно, или збирно и без обзира на то да ли се о њима доноси суд на основу критеријума величине, природе или околности. Када је неизвесно да ли су једна или више ставки очигледно безначајне, онда се сматра да питање није очигледно безначајно.

**Коришћење рада другог практичара**

*Комуникација са другим практичарем* (видети параграф 57(а))

A113. Релевантна питања која тим који ради на ангажовању може да саопшти другим практичарима у погледу рада који треба обавити, користи од тог рада и облик и садржина комуникације другог практичара са тимом који ради на ангажовању, могу да обухватају:

- Захтев да други практичар, познајући контекст у којем ће тим који ради на ангажовању користити рад другог практичара, потврди да ће други практичар сарађивати са тимом који ради на ангажовању.

- Материјалност перформансе рада другог практичара, која може бити нижа од материјалног значаја за извештај о гасовима са ефектом стаклене баште (и ако је применљиво, материјалног значаја за одређене врсте емисија или обелодањивања) као и граница изнад које се погрешни искази не могу сматрати очигледно безначајним за извештај о гасовима са ефектом стаклене баште.

- Идентификовани ризици од материјално значајних погрешних исказа извештаја о гасовима са ефектом стаклене баште релевантни су за рад других практичара; и захтев да други практичари благовремено обавештавају о било којим другим ризицима који су идентификовани током ангажовања, а који би могли бити од материјалног значаја за извештај о гасовима са ефектом стаклене баште, као и о одговорима другог практичара на овакве ризике.

*Саопштења другог практичара (видети параграф 57(а))*

A114. Релевантна питања о којима тим који ради на ангажовању може захтевати обавештење од стране другог практичара, укључују:

- Да ли други практичар поштује етичке захтеве који су релевантни за заједничко ангажовање, укључујући независност и професионалну оспособљеност.
- Да ли други практичар поштује захтеве тима који ради на заједничком ангажовању.
- Информације о случајевима неусклађености са законима или регулативом који би могли да доведу до појаве материјално значајних погрешних исказа у извештају о гасовима са ефектом стаклене баште.

- Листу неисправљених погрешних исказа које је идентификовао други практичар током ангажовања, а који нису очигледно безначајни.

- Показатеље могуће пристрасности у припреми релевантних информација.

- Опис идентификованих значајних недостатака у интерној контроли које је идентификовао други практичар током ангажовања.

- Друга значајна питања која је други практичар саопштио или очекује да ће саопштити ентитету, укључујући постојање криминалне радње или сумњу на постојање криминалне радње.

- Било која друга питања која могу бити релевантна за извештај о гасовима са ефектом стаклене баште, или на која други практичар жели да скрене пажњу тиму на ангажовању, укључујући изузетке који су наведени у писаним изјавама које је други практичар захтевао од ентитета.

- Укупне налазе другог практичара, закључак или мишљење.

*Докази (видети параграф 57(б))*

A115. Релевантна разматрања током прибављања доказа о раду другог практичара могу да укључују:

- Разговоре са другим практичарем у погледу пословних активности које су релевантне за рад тог другог практичара, а значајне за извештај о гасовима са ефектом стаклене баште.

- Разговоре са другим практичарем о подложности релевантних информацијама материјално значајним погрешним исказима.

- Преглед документације другог практичара у вези са идентификованим ризицима од материјално значајних погрешних исказа, одговорима на те ризике и закључцима.

Оваква документација може бити у облику бележака у којима је наведен закључак другог практичара у погледу идентификованих ризика.

**Писане изјаве руководства (видети параграф 58)**

A116. Поред писаних изјава које се захтевају параграфом 58, практичар може сматрати неопходним да захтева друге писане изјаве. Лице(а) од којег практичар захтева писане изјаве обично је члан вишег руководства или лице задужено за управљање. Међутим, будући да се руководеће и управљачке структуре разликују од једног до другог законског система, као и од једног до другог ентитета, и осликавају утицаје као што су различите културолошке или законске околности, величину и власничке карактеристике, овај ISAE не може за сва ангажовања да назначи одговарајуће лице(а) од којих се захтевају писане изјаве. На пример, ентитет може бити постројење које само по себи није засебни правни ентитет. У оваквим случајевима, за

идентификовање одговарајућег руководећег особља или лица задужених за управљање од којих се захтевају писане изјаве може бити неопходно професионално просуђивање.

**Накнадни догађаји** (видети параграф 61)

A117. Накнадни догађаји могу да укључују, на пример, публикавање ревидираних фактора емисија од стране регулаторних тела, промене у релевантним законима или регулативи, унапређена научна сазнања, значајне структурне промене у ентитету, доступност прецизнијих метода квантификације, или откривање значајне грешке.

**Упоредне информације** (видети параграфе 62–63, 76(ц))

A118. Закон или регулатива, или услови ангажовања, могу назначавати захтеве у погледу презентације, извештавања и уверавања о упоредним информацијама у извештају о гасовима са ефектом стаклене баште. Кључна разлика између финансијских извештаја и извештаја о гасовима са ефектом стаклене баште је у томе што износи који су презентовану у извештају о гасовима са ефектом стаклене баште мере емисије у одређеном периоду а нису засновани на кумулативним износима током времена. Као последица тога, презентоване упоредне информације не утичу на информације из текуће године, осим ако емисије нису евидентирани у погрешном периоду и стога износи могу бити засновани на мерењу у погрешном периоду.

A119. У случајевима када извештај о гасовима са ефектом стаклене баште укључује референце на проценат смањења емисија, или слична поређења информација различитих периода, важно је да практичар размотри прикладност поређења. Поређења могу бити неприкладна услед:

- (а) Значајних промена у пословању у односу на претходни период;
- (б) Значајних промена у факторима конверзије; или
- (ц) Недоследности извора или метода мерења.

A120. Када су упоредне информације презентоване са информацијама о тренутним емисијама, али неке или све упоредне информације нису обухваћене закључком практичара, важно је да статус оваквих информација буде јасно идентификован у извештају о гасовима са ефектом стаклене баште и у извештају о уверавању.

*Преправљени извештаји* (видети параграф 62(а))

A121. Количине гасова са ефектом стаклене баште који су били предмет извештаја у претходном периоду можда ће морати да буду преправљене у складу са законима или регулативом или другим применљивим критеријумима због, на пример, нових научних сазнања, доступности прецизнијих метода квантификације или откривања значајне грешке.

*Спровођење процедура које се односе на упоредне информације* (видети параграф 63(а))

A122. У ангажовању на основу којег се пружа ограничено уверавање које укључује уверавање о упоредним информацијама, ако практичар постане упознат са чињеницом да у презентованим упоредним информацијама можда има материјално значајних погрешних исказа, процедуре које треба спровести треба да буду у складу са захтевима параграфа 49Л. У случају ангажовања на основу којег се пружа уверавање у разумној мери, треба спровести довољно процедура за формирање мишљења о упоредним информацијама.

A123. Ако ангажовање не укључује уверавање о упоредним информацијама, захтев за обављање процедура у околностима које наводи параграфу 63(а) је испуњавање етичке обавезе практичара да не буде свесно упознат са материјално значајним лажним информацијама или информацијама које наводе на погрешне закључке.

**Друге информације** (видети параграф 64)

A124. Извештај о гасовима са ефектом стаклене баште може бити објављен са другим информацијама које нису обухваћене практичаревим закључком, на пример, извештај о гасовима са ефектом стаклене баште може бити укључен као део годишњег извештаја ентитета или извештаја о одрживости, или може бити укључен са другим информацијама о климатским променама, као што су:

- Стратешка анализа, укључујући изјаву о утицају који климатска промена има на стратешке циљеве ентитета.
- Објашњење о квалитативној процени тренутних и очекиваних значајних ризика и приликама које су повезане са климатском променом.
- Обелодањивања о активностима ентитета, укључујући његов дугорочни и краткорочни план за решавање ризика повезаних са климатским променама, као и приликама и утицајима.



- Обелодањивања о будућим очекивањима, укључујући трендове и факторе повезане са климатским променама који ће вероватно утицати на стратегију ентитета или на временски оквир у којем је планирано реализовање стратегије.

- Опис процеса управљања и ресурса ентитета који су додељени за сврхе идентификовања, управљања и надзора питања везаних за климатске промене.

A125. У неким случајевима, ентитет може објавити информације о емисијама које се израчунавају на различитој основи од оне која се користи у припреми извештаја о гасовима са ефектом стаклене баште, на пример, друге информације могу се припремати на истоветној основи, где се емисије поново израчунавају како би се избегао утицај догађаја који се не понављају, као што су пуштање у рад новог погона, или затварање неког постројења. Практичар такође може захтевати да се уклоне такве информације уколико методи њихове припреме нису у складу са критеријумима коришћеним у припреми извештаја о гасовима са ефектом стаклене баште. Практичар, такође, може захтевати да се уклоне евентуалне наративне информације које нису конзистентне квантитативним подацима укљученим у извештај о гасовима са ефектом стаклене баште или не могу бити поткрепљене (на пример, спекулативне прогнозе или тврдње о будућим активностима).

A126. Додатне активности које могу бити прикладне када друге информације нарушавају веродостојност извештаја о гасовима са ефектом стаклене баште и извештај о уверавању, укључују, на пример:

- Захтев да ентитет консултује квалификовану трећу страну, као што је правни саветник ентитета.

- Прибављање правног савета о последицама различитих праваца деловања.

- Комуникација са трећим странама, на пример, са регулаторним телом.

- Обустављање издавања извештаја о уверавању.

- Повлачење из ангажовања, када је повлачење могуће према важећим законима и регулативом.

- Описивање датог питања у извештају о уверавању.

### **Документовање**

*Документовање спроведених процедура и прибављених доказа* (видети параграфе 15, 65–66)

A127. ISAE 3000 (ревидиран) захтева од практичара да благовремено припреми документацију ангажовања која обезбеђује евиденцију основа за извештај о уверавању. Следе примери питања која могу бити прикладна за укључивање у документацију о ангажовању:

- Криминалне радње: Ризици од материјално значајних погрешних исказа, као и природа, време и обим процедура које се односе на криминалне радње; и саопштења о криминалним радњама која су дата ентитету, регулаторним телима и осталима.

- Закон или регулатива: Идентификована неусклађеност са законом и регулативом или сумња на неусклађеност и резултати разматрања са ентитетом и другим странама изван ентитета.

- Планирање: Општа стратегија ангажовања, план ангажовања и евентуалне значајне промене унете током ангажовања, као и разлози тих промена.

- Материјални значај: Следеће количине и фактори који су разматрани приликом њиховог утврђивања: материјални значај за извештај о гасовима са ефектом стаклене баште; ако је применљиво ниво или нивои материјалног значаја за одређене врсте емисија или обелодањивања; материјални значај перформанси; и евентуално ревидирање материјалног значаја током трајања ангажовања.

- Ризици од материјално значајних погрешних исказа: разматрање које се захтева параграфом 29 и донете значајне одлуке, кључни елементи разумевања које је стечено у погледу сваког аспекта ентитета и његовог окружења назначеног у параграфу 23 и ризици од материјално значајних погрешних исказа за које је било неопходно професионално просуђивање практичара и додатне процедуре.

- Додатне процедуре: природа, време и обим спроведених додатних процедура, повезаност између ових додатних процедура са ризицима од материјално значајних погрешних исказа и резултати процедура.

- Процена погрешних исказа: Граница испод које би се погрешни искази сматрали очигледно безначајним, погрешни искази сакупљени током ангажовања и евиденција да ли су исправљени,

закључак практичара о томе да ли су неисправљени погрешни искази материјално значајни, појединачно или збирно, као и основа тог закључка.

*Питања која се јављају након датума извештаја о уверавању (видети параграф 68)*

A128. Примери изузетних околности укључују чињенице које постају познате практичару након датума извештаја о уверавању, али које су постојале на тај датум и које би, да су биле познате на тај датум могле да узрокују да извештај о гасовима са ефектом стаклене баште буде измењен или да практичар модификује закључак у извештају о уверавању, на пример, откривање значајне неисправљене грешке. Резултирајуће промене у документацији се прегледају у складу са политикама и процедурама фирме у погледу одговорности као што захтева ISQC 1, где партнер у ангажовању има коначну одговорност за промене.

*Састављање коначног досијеа ангажовања (видети параграф 69)*

A129. ISQC 1 (или други професионални захтеви или захтеви закона или прописа који су у најмању руку, једнако захтевни као ISQC 1) захтева од фирме да установе политике и процедуре за благовремено комплетирање рада на састављању досијеа ангажовања Адекватно временско ограничење у оквиру којег би требало комплетирати састављање коначног досијеа ангажовања обично је највише 60 дана од датума извештаја о ангажовању.

**Преглед контроле квалитета ангажовања (видети параграф 71)**

A130. Друга питања која могу да се разматрају у прегледу контроле квалитета ангажовања укључују:

- Процену тима који ради на ангажовању у вези са независношћу фирме у погледу ангажовања.
- Да ли су обављене одговарајуће консултације око разлика у мишљењу или спорних питања и закључци који су произашли из тих консултација.
- Да ли документација ангажовања која је одабрана за преглед осликава обављени рад у погледу значајних просуђивања и да ли поткрепљује донете закључке.

**Формирање закључка о уверавању**

*Опис применљивих критеријума (видети параграфе 74(д), 76(г)(iv))*

A131. Припрема извештаја о гасовима са ефектима стаклене баште од стране ентитета захтева укључивање одговарајућег описа применљивих критеријума у објашњењима извештаја о гасовима са ефектима стаклене баште. Тај опис даје обавештења циљним корисницима о оквиру на којем је заснован извештај о гасовима са ефектом стаклене баште и нарочито је значајан у случајевима када постоје значајне разлике између различитих критеријума у погледу начина на који се одређена питања третирају у извештају о гасовима са ефектом стаклене баште, на пример: који одбици емисија су укључени, ако их има; како су квантификовани и шта представљају; и основу за одабир које емисије трећег реда су укључене и начин на који су квантификоване.

A132. Опис да је извештај о гасовима са ефектом стаклене баште припремљен у складу са одговарајућим критеријумима је прикладан само ако је извештај о гасовима са ефектом стаклене баште усклађен са свим захтевима и свим оним критеријумима који су на снази током периода обухваћеног извештајем о гасовима са ефектом стаклене баште.

A133. Опис применљивих критеријума који су непрецизни или ограничавајући (на пример, „извештај о гасовима са ефектом стаклене баште је значајно усклађен са захтевима XYZ“) није адекватан опис јер може навести кориснике извештаја о гасовима са ефектом стаклене баште на погрешан закључак.

**Садржај извештаја о уверавању**

*Илустрације извештаја о уверавању (видети параграф 76)*

A134. У Прилогу 2 налазе се илустрације извештаја о уверавању о извештају о гасовима са ефектом стаклене баште укључујући елементе који су дефинисани у параграфу 76.

*Информације које нису обухваћене закључком практичара (видети параграф 76(ц))*

A135. Како би се избегло погрешно разумевање и прекомерно ослањање на информације које нису биле предмет уверавања, где извештај о гасовима са ефектом стаклене баште укључује информације као што су упоредне информације које нису обухваћене закључком практичара, те информације се обично идентификују као такве у извештају о гасовима са ефектом стаклене баште и у извештају о уверавању практичара.

*Одбици емисија (видети параграф 76(ф))*

A136. Текст извештаја који треба да буде укључен у извештај о уверавању када извештај о гасовима са ефектом стаклене баште садржи одбитке емисија може знатно да се разликује у зависности од околности.

A137. Доступност релевантних и поузданих информација које се односе на компензације и одбитке емисија значајно варира, а самим тим и докази који су на располагању практичарима као подршка тврдњама ентитета о одбицима емисија.

A138. Због разноврсне природе одбитака емисија и често смањеног броја процедура које практичар може применити на одбитке емисија, овај ISAE захтева идентификовање у извештају о уверавању оних одбитака емисија, ако постоје, који су обухваћени закључком практичара и изјаву о одговорности практичара у погледу њих.

A139. Изјава о одговорности практичара у погледу одбитака емисија може бити формулисана на следећи начин када су одбици емисија засновани на компензацијама: „Извештај о гасовима са ефектом стаклене баште садржи одбитке од емисија компаније АБЦ за дату годину у износу од ууу тона CO<sub>2-e</sub>, који се односе на компензације. Спровели смо процедуре у погледу тога да ли су ове компензације стечене током године и да ли њихов опис у извештају о гасовима са ефектом стаклене баште представља разуман приказ релевантних уговора и повезане документације. Међутим, нисмо спровели процедуре у погледу екстерних пружалаца ових компензација, и стога не изражавамо закључак о томе да ли су компензације резултирале, или ће резултати, смањењем количине од ууу тона CO<sub>2-e</sub>.“

*Коришћење извештаја о уверавању (видети параграф 76(г)(iii))*

A140. Поред идентификовање примаоца извештаја о уверавању, практичар може сматрати прикладним укључивање у извештај о уверавању у текста којем је назначена сврха, односно циљни корисници за које је извештај састављен. На пример, када ће извештај о гасовима са ефектом стаклене баште бити поднет јавном регистру, може бити прикладно да објашњења у извештају о гасовима са ефектом стаклене баште и извештај о уверавању садрже изјаву да је извештај намењен корисницима који имају значајно знање о активностима повезаним са гасовима са ефектом стаклене баште и који су довољно пажљиво проучили информације у извештају о гасовима са ефектом стаклене баште и разумеју да је извештај о гасовима са ефектом стаклене баште припремљен и пружа уверавање у складу са одговарајућим нивоима материјалног значаја.

A141. Поред тога, практичар може сматрати прикладним да укључи текст којим се нарочито ограничава дистрибуција извештаја о уверавању осим циљним корисницима, затим његова употреба од стране других, као и употреба за друге сврхе.

*Кратак преглед процедура практичара (видети параграф 76(х)(ii))*

A142. Извештај о уверавању у ангажовању на основу којег се пружа уверавање у разумној мери обично прати стандардни текст и само укратко описује спроведене процедуре. Разлог је у томе, што, у ангажовању на основу којег се пружа уверавање у разумној мери описивање одређених спроведених процедура на било ком нивоу детаљности не би помогло корисницима да разумеју да је у свим случајевима издавања немодификованог извештаја, прибављено довољно одговарајућих доказа како би се омогућили практичару да изрази мишљење.

A143. У ангажовању на основу којег се пружа ограничено уверавање, одређивање природе, времена и обима спроведених процедура од кључног је значаја за разумевање закључка израженог у извештају о ограниченом уверавању од стране циљних корисника. Опис процедура практичара у ангажовању на основу којег се пружа ограничено уверавање је стога обично детаљнији него у ангажовању на основу којег се пружа разумно уверавање. Такође може бити прикладно укључити опис процедура које нису спроведене, а које би се обично спроводиле у ангажовању на основу којег се пружа разумно уверавање. Међутим, потпуно идентификовање свих оваквих процедура може бити немогуће зато што су неопходно разумевање практичара и процена ризика од материјално значајних погрешних исказа мањи него у ангажовању на основу којег се пружа уверавање у разумној мери.

Фактори које треба размотрити приликом овога утврђивања и одређивања нивоа детаљности укључују следеће:

- Околности које су специфичне за ентитет (на пример, различита природа активности ентитета у поређењу са активностима које су типичне у датом сектору).
- Специфичне околности ангажовања које утичу на природу и обим спроведених процедура.
- Очекивања циљних корисника и погледу нивоа детаљности који треба обезбедити у извештају, на бази тржишне праксе, или важећих закона или регулативе.

A144. При описивању спроведених процедура у извештају ангажовања на основу којег се пружа ограничено уверавање, важно је да буду описане објективно али да не буду сажете у толикој мери да буду нејасне, нити написане на начин којим се преувеличава или „улепшава“ или имплицира да је стечено уверавање у разумној мери. Такође је значајно да опис процедура не одаје утисак да је предузето ангажовање на спровођењу договорених процедура, а у већини случајева не износе се ни детаљи о целокупном плану рада.

*Потпис практичара* (видети параграф 76(к))

A145. Потпис практичара је или назив фирме практичара или лично име практичара, или оба, у зависности од законског система. Поред потписа практичара, у одређеним законским системима, од практичара се може тражити да наведе у извештају своје професионално звање или чињеницу да је практичар или фирма, по потреби, признат од стране одговарајућег тела који издаје лиценце у том законском систему.

*Пасуси Скретање пажње и Остала питања* (видети параграф 77)

A146. Прекомерно коришћење пасуса *Скретање пажње* и *Остала питања* умањује ефективност практичаре комуникације о оваквим питањима.

A147. Пасус *Скретање пажње* може бити прикладан када се, на пример, користе различити критеријуми или су критеријуми ревидирани, ажурирани или се тумаче другачије него у претходним периодима и то је имало суштински утицај на емисије које су биле предмет извештаја, или када пад система за део периода који се обухвата значи да је коришћена екстраполација за процену емисија за тај период и то је назначено у извештају о гасовима са ефектом стаклене баште.

A148. Пасус *Остала питања* може бити прикладан када је, на пример, делокруг ангажовања значајно промењен у односу на претходни период а то није наведено у извештају о гасовима са ефектом стаклене баште.

A149. Садржај пасуса *Скретање пажње* укључује јасну референцу на питање које се наглашава, као и на то где се у извештају гасовима са ефектом стаклене баште могу наћи релевантна обелодањивања која у потпуности описују то питање. Такође, у њему се указује на то да закључак практичара није модификован у погледу наглашеног питања. (Видети такође параграф A125)

A150. Садржај пасуса *Остала питања* јасно описује да се не захтева да таква друга питања буду презентована и обелодањена у извештају о гасовима са ефектом стаклене баште. Параграф 77 ограничава употребу пасуса *Остала питања* на питања која су релевантна за разумевање ангажовања, практичаревих одговорности или извештаја о уверавању од стране корисника, а за које практичар сматра да је неопходно саопштити у извештају о уверавању. (Видети такође параграф A124)

A151. Укључивање у извештај о уверавању препорука практичара о питањима као што су унапређење информационог система ентитета може имплицирати да се ова питања нису адекватно решена приликом припреме извештаја о гасовима са ефектом стаклене баште. Овакве препоруке могу се саопштити, на пример, у писму руководства или у разговорима са лицима задуженим за управљање. Разматрања која су релевантна за одлучивање о томе да ли укључити препоруке у извештај о уверавању укључују питање да ли је њихова природа релевантна за потребе у погледу информација циљних корисника и да ли су адекватно формулисане како би се обезбедило да не буду погрешно схваћене као ограничење закључка практичара у извештају о гасовима са ефектом стаклене баште.

A152. Пасус *Остала питања* не садржи информације које се законима, регулативом или другим професионалним стандардима, на пример, етичким стандардима који се односе на поверљивост информација, забрањују да практичар пружа. Пасус *Остала питања* такође не укључује информације које је неопходно да обезбеди руководство.

-----

*ISAE 3000 (Ревидиран), Ангажовања на основу којих се пружа уверавање осим ревизија или прегледа историјских финансијских информација.*  
*NOx (тј., NO и NO<sub>2</sub>, који се разликују од гасова са ефектом стаклене баште азот-оксида, N<sub>2</sub>O) и SO<sub>2</sub> доводе се у везу са „киселом кишом“, а не климатском променом.*

*ISAE 3000 (ревидиран), параграф 12 (а)(ii)*

*ISAE 3000 (ревидиран), параграф 12 (а)(i)(б)*

*ISAE 3000 (ревидиран), параграф 12(а) (iii)*

*ISAE 3000 (ревидиран), параграфи 3(а), 20 и 34*

*ISAE 3000 (ревидиран), параграфи 3(б) и 31(а). Међународни стандарди контроле квалитета (ISQC) 1, Међународни стандард контроле квалитета за фирме које врше ревизију, преглед финансијских информација, друга ангажовања на основу којих се пружа уверавање и сродне услуге*

*Дефиниције у ISAE 3000 (ревидиран) се примењују и на овај ISAE.*

*ISAE 3000 (ревидиран), параграф 12(х)*

*ISAE 3000 (ревидиран), параграфи 24(б)(ii) и 41*

*ISAE 3000 (ревидиран), параграф 27*

ISAE 3000 (ревидиран), параграф 40

Показатељи могуће пристрасности сами по себи не чине погрешне исказе за сврхе извођења закључака о оправданости појединачних процена.

ISAE 3000 (ревидиран), параграф 24(б)(i)

ISAE 3000 (ревидиран), параграф 24(б)(ii)

Односно, изједначавање количине супстанце која улази и излази из дефинисане границе, на пример, количина угљеника у гориву на бази угљоводоника која улази у уређај за сагоревање једнака је количини угљеника који излази из уређаја у облику угљеник диоксида.

ISAE 3000 (ревидиран), параграфи А45–АА48

ISAE 3000 (ревидиран), параграф 29

ISAE 3000 (ревидиран), параграфи 45(ц), 52 и 54

Видети такође ISAE 3000 (ревидиран), параграф 69(е).

ISAE 3000 (ревидиран), параграф 37

Ово не мора увек да буде случај, на пример, у неким околностима, практичар може да развије прецизна очекивања на бази фиксних физичких или хемијских односа чак и у ангажовању на ограниченом уверавању.

ISAE 3000 (ревидиран), параграф 42

ISQC 1, Контрола квалитета за фирме које спроводе ревизије и прегледе финансијских извештаја и ангажовања на другим уверавањима и сродне услуге, параграфи 32–33

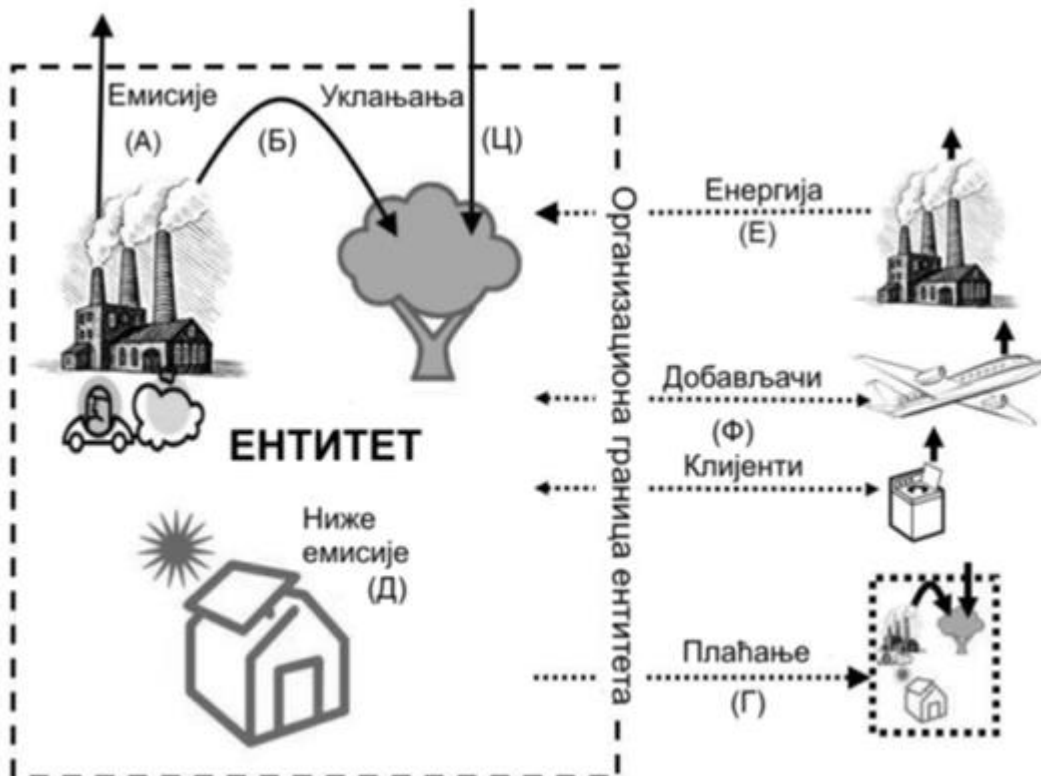
ISQC 1, параграф 45

ISQC 1, параграф А54

### Прилог 1

(видети параграф А8–А14)

#### Емисије, уклањања и одбици емисија



А = Директне, или емисије првог реда (видети параграф А8).

Б = Уклањања (емисије које се генеришу у оквиру граница ентитета и задржавају се у оквирима те границе, а не испуштају се у атмосферу. Оне се обично обухватају на бруто основи, односно, као емисије првог реда и уклањање) (видети параграф А14).

Ц = Уклањања (Гасови са ефектом стаклене баште које је ентитет уклонио из атмосфере) (видети параграф А14).

Д = Мере које ентитет предузима у циљу смањења својих емисија. Овакве мере могу да смање емисије првог реда (на пример, коришћењем возила која троше мање горива), емисије другог реда (на пример, инсталирањем соларних плоча у циљу смањења количине купљене електричне енергије), или емисије трећег реда (на пример, редуковањем пословних путовања или продајом производа који захтевају мању потрошњу енергије). Ентитет може размотрити овакве мере у објашњењима извештаја о гасовима са ефектом стаклене баште, али њима се утиче само на квантификацију емисија у извештају ентитета о гасовима са ефектом стаклене баште, у мери у којој су емисије које су предмет извештаја ниже него што би биле у супротном, или су део одбитка емисија у складу са применљивим критеријумима (видети параграф А11).

Е = Емисије другог реда (видети параграф А9).

Ф = Емисије трећег реда (видети параграф А10).

Г = Одбици емисија, укључујући стечене компензације (видети параграфе А11–А13).

## Прилог 2

(видети параграф А134)

### Илустрације извештаја о уверавању о извештајима о гасовима са ефектом стаклене баште

<b>Илустрација 1:</b> <b>Околности укључују следеће:</b> <ul style="list-style-type: none"><li>● Ангажовање на основу којег се пружа уверавање у разумној мери.</li><li>● Извештај ентитета о гасовима са ефектом стаклене баште не садржи емисије трећег реда.</li><li>● Извештај ентитета о гасовима са ефектом стаклене баште не садржи одбитке емисија.</li><li>● Извештај о гасовима са ефектом стаклене баште не садржи упоредне информације.</li></ul>
--

*Следећи илустративни извештај је само смерница и није потпун нити применљив на све случајеве.*

ИЗВЕШТАЈ О УВЕРАВАЊУ У РАЗУМНОЈ МЕРИ НЕЗАВИСНОГ ПРАКТИЧАРА О ИЗВЕШТАЈУ ЕНТИТЕТА АБЦ О ГАСОВИМА СА ЕФЕКТОМ СТАКЛЕНЕ БАШТЕ

[Одговарајући прималац]

**Извештај о извештају о гасовима са ефектом стаклене баште** (ово заглавље није неопходно ако је ово једини одељак)

Извршили смо ангажовање на основу којег се пружа уверавање у разумној мери приложеног извештаја о гасовима са ефектом стаклене баште ентитета АБЦ за годину која се завршила 31. децембра 20X1., и који се састоји из пописа емисија и објашњавајућих напомена на странама хх-уу. [Ово ангажовање је спровео мултидисциплинарни тим, укључујући практичаре који раде на уверавању, инжењере и научнике у области животне средине.]

Одговорност ентитета АБЦ за извештај о гасовима са ефектом стаклене баште

АБЦ је одговоран за припрему извештаја о гасовима са ефектом стаклене баште у складу са [применљиви критеријуми], који су примењени као што је објашњено у Напомени 1 извештаја о гасовима са ефектом стаклене баште. Ова одговорност укључује осмишљавање, имплементацију и одржавање интерне контроле релевантне за припрему извештаја о гасовима са ефектом стаклене баште који не садржи материјално значајне погрешне исказа, настале било услед криминалних радњи или грешака.

[Као што је разматрано у Напомени 1 извештаја о гасовима са ефектом стаклене баште,] квантификација гасова са ефектом стаклене баште је подложна инхерентној непоузданости због непотпуности научних знања које се користи за одређивање фактора емисија и вредности које су неопходне за комбиновање емисија различитих гасова.

*Наша независност и контрола квалитета*

Поштовали смо захтеве независности и друге етичке захтеве *Етичког кодекса за професионалне рачуновође* који је објавио Одбор за Међународне стандарде етике за рачуновође, који је заснован на принципима интегритета, објективности и професионалне оспособљености и дужне пажње, поверљивости и професионалног понашања.

Фирма примењује Међународни стандард контроле квалитета 1, и сходно томе одржава свеобухватни систем контроле квалитета укључујући документоване политике и процедуре које се

односе на усклађеност са етичким захтевима, професионалним стандардима и важећим законским и регулаторним захтевима.

#### *Наша одговорност*

Наша одговорност је да изразимо мишљење о извештају о гасовима са ефектом стаклене баште на бази доказа које смо прибавили. Спровели смо ангажовање на основу којег се пружа разумно уверавање у складу са Међународним стандардом о ангажовањима на основу којих се пружа уверавање, *Ангажовања на основу којих се пружа уверавање о извештајима о гасовима са ефектом стаклене баште („ISAE 3410“)*, који је објавио Одбор за Међународне стандарде ревизије и уверавања. Овај стандард захтева да планирамо и спроведемо ангажовање у циљу стицања разумног уверавања о томе да ли извештај о гасовима са ефектом стаклене баште не садржи материјално значајне погрешне исказе.

Ангажовање на основу којег се пружа уверавање у разумној мери у складу са ISAE 3410 обухвата спровођење процедура за прибављање доказа о квантификацији емисија и повезаних информација у извештају о гасовима са ефектом стаклене баште. Природа, време и обим процедура које су одабране зависи од просуђивања практичара, укључујући и процену ризика од материјално значајних погрешних исказа, насталих било услед криминалних радњи или грешака, у извештају о гасовима са ефектом стаклене баште. При обављању процена ових ризика, размотрили смо интерну контролу која је релевантна за припрему извештаја о гасовима са ефектом стаклене баште ентитета АБЦ. Ангажовање на разумном уверавању такође обухвата:

- Процену адекватности [*применљиви критеријуми*] у околностима од стране АБЦ, примењених као што је објашњено у извештају о гасовима са ефектом стаклене баште, као основе за припрему извештаја о гасовима са ефектом стаклене баште;

- Процену адекватности метода квантификације и политика извештавања које се користе, као и разумност процена које је обавио АБЦ; и

- Процену опште презентације извештаја о гасовима са ефектом стаклене баште.

Сматрамо да су докази које смо прибавили довољни и адекватни за обезбеђивање основе за наше мишљење.

#### *Мишљење*

Према нашем мишљењу, извештај о гасовима са ефектом стаклене баште за годину која се завршила 31. децембра, 20X1, је састављен по свим материјално значајним аспектима, у складу са [*применљиви критеријуми*] који су примењени како је описано у извештају о гасовима са ефектом стаклене баште.

**Извештај о другим законским и регулаторним захтевима** (*применљиво само на поједина ангажовања*)

[Форма и садржај овог одељка извештаја о уверавању разликоваће се у зависности од природе других одговорности практичара које се односе на извештавање]

[Потпис практичара]

[Датум извештаја о уверавању]

[Адреса практичара]

#### **Илустрација 2:**

##### **Околности обухватају следеће:**

- **Ангажовање на ограниченом уверавању.**
- **Извештај ентитета о гасовима са ефектом стаклене баште не садржи емисије трећег реда.**
- **Извештај ентитета о гасовима са ефектом стаклене баште не садржи одбитке емисија.**
- **Извештај о гасовима са ефектом стаклене баште не садржи упоредне информације**

*Следећа илустрација извештаја треба да послужи само као смерница и није потпуна нити применљива на све случајеве.*

ИЗВЕШТАЈ О ОГРАНИЧЕНОМ УВЕРАВАЊЕ НЕЗАВИСНОГ ПРАКТИЧАРА О ИЗВЕШТАЈУ О ГАСОВИМА СА ЕФЕКТОМ СТАКЛЕНЕ БАШТЕ ЕНТИТЕТА АБЦ

[Одговарајући прималац]

**Извештај о гасовима са ефектом стаклене баште** (*ово заглавље није неопходно ако је ово једини одељак*)

Извршили смо ангажовање на основу којег се пружа ограничено уверавање приложеног извештаја о гасовима са ефектом стаклене баште за годину која се завршила 31. децембра, 20X1. године, који се састоји из пописа емисија [и објашњавајућих напомена на странама xx-yy]. [Ово ангажовање је спровео мултидисциплинарни тим, укључујући практичаре који раде на уверавању, инжењере и научнике у области животне средине.]

#### *Одговорност ентитета АБЦ за извештај о гасовима са ефектом стаклене баште*

АБЦ је одговоран за припрему извештаја о гасовима са ефектом стаклене баште у складу са [применљиви критеријуми], који су примењени као што је објашњено у Напомени 1 извештаја о гасовима са ефектом стаклене баште. Ова одговорност укључује осмишљавање, имплементацију и одржавање интерне контроле релевантне за припрему извештаја о гасовима са ефектом стаклене баште који не садржи материјално значајне погрешне исказа, настале било услед криминалних радњи или грешака.

[Као што је разматрано у Напомени 1 извештаја о гасовима са ефектом стаклене баште,] квантификација гасова са ефектом стаклене баште је подложна инхерентној непоузданости због непотпуности научних знања које се користи за одређивање фактора емисија и вредности које су неопходне за комбиновање емисија различитих гасова.

#### *Наша независност и контрола квалитета*

Поштовали смо *Етички кодекс за професионалне рачуновође* који је објавио Одбор за Међународне стандарде етике за рачуновође, који садржи захтеве у погледу независности и друге захтеве засноване на принципима интегритета, објективности и професионалне оспособљености и дужне пажње, поверљивости и професионалног понашања.

У складу са Међународним стандардом контроле квалитета 1, [назив фирме] одржава свеобухватни систем контроле квалитета укључујући документоване политике и процедуре које се односе на усклађеност са етичким захтевима, професионалним стандардима и важећим законским и регулаторним захтевима.

#### *Наша одговорност*

Наша одговорност је да изразимо мишљење о извештају о гасовима са ефектом стаклене баште на бази доказа које смо прибавили. Спровели смо ангажовање на основу којег се пружа ограничено уверавању у складу са Међународним стандардом о ангажовањима на уверавању, *Ангажовања уверавања о извештајима о гасовима са ефектом стаклене баште („ISAE 3410“)*, који је објавио Одбор за Међународне стандарде ревизије и уверавања. Овај стандард захтева да планирамо и спроведемо ангажовање у циљу стицања ограниченог уверавања о томе да извештај о гасовима са ефектом стаклене баште не садржи материјално значајне погрешне исказе.

Ангажовање на ограниченом уверавању у складу са ISAE 3410 обухвата процену прикладности примене [применљиви критеријуми] у околностима у којима АБЦ као основе за припрему извештаја о гасовима са ефектом стаклене баште, процену ризика од материјално значајних погрешних исказа, насталих било услед криминалних радњи или грешака, одговоре на процењене ризике, уколико је потребно у датим околностима, и оцену укупне презентације извештаја о гасовима са ефектом стаклене баште. Ангажовање на основу којег се пружа ограничено уверавање је значајно мањег обима од ангажовања на основу којег се пружа уверавање у разумној мери, како у погледу обима процедура за процену ризика, укључујући разумевање интерне контроле, тако и у погледу процедура које се спроводе као одговор на процењене ризике.

Процедуре које смо спровели засноване су на нашем професионалном просуђивању и састојале су се из упита, посматрања процеса, испитивања документације, аналитичких процедура, процене адекватности метода квантификације и политика извештавања, и усаглашавања са евиденцијом.

[Практичар може унети кратак приказ природе и обима спроведених процедура које, према практичаревом просуђивању, обезбеђују додатне информације које могу бити релевантне за разумевање основе практичаревог закључка. Следећи одељак представља смерницу, а примери процедура нису коначна листа врсте, обима, нити процедура које могу бити важне за корисниково разумевање обављеног рада.]

Узимајући у обзир околности ангажовања, спровођењем напред наведених процедура, постигли смо следеће:

- Путем упита, стекли смо разумевање о контролном окружењу АБЦ и информационим системима који су релевантни за квантификацију емисија и извештавање, али нисмо оцењивали концепт појединих контролних активности, прибављали доказе о њиховој имплементацији, нити тестирали њихову оперативну ефективност.

- Проценили смо да ли су методе АБЦ за развој процена адекватне и да ли су доследно примењиване. Међутим, наше процедуре нису укључивале испитивање података на којима су засноване процене, нити засебну израду властитих процена у односу на које бисмо оцењивали процене ентитета АБЦ.

- Извршили смо теренски обилазак [на три локације] за процену потпуности извора емисија, метода сакупљања података, изворних података и релевантних претпоставки које су применљиве на дате локације. Локације за тестирање смо бирали узимајући у обзир укупне емисије, изворе емисија и локације које су одабране у претходним периодима. Наше процедуре [јесу/нису]



укључивале тестирање информационих система за сакупљање и обједињавање података о постројењу, или контрола на овим локацијама.]

Процедуре које су спроведене у ангажовању на основу којег се пружа ограничено уверавање разликују се по природи и времену и мањег су обима од оних за ангажовање на основу којег се пружа уверавање у разумној мери. Као последица тога, ниво уверавања који се стиче у ангажовању на основу којег се пружа ограничено уверавање је значајно нижи од уверавања које би се стекло да смо обавили ангажовање на основу којег се пружа уверавање у разумној мери. Сходно томе, не изражавамо мишљење на основу којег се пружа уверавање у разумној мери о томе да ли је извештај ентитета АБЦ о гасовима са ефектом стаклене баште припремљен, по свим материјално значајним аспектима, у складу са [применљиви критеријуми] примењеним као што је објашњено у Напомени 1 извештаја о гасовима са ефектом стаклене баште.

#### *Закључак ограниченог уверавања*

На основу спроведених процедура и прибављених доказа, нисмо упознати ни са чим што би могло да узрокује да сматрамо да извештај ентитета АБЦ о гасовима са ефектом стаклене баште за годину која се завршила 31. децембра, 20X1, није припремљен, по свим материјално значајним аспектима, у складу са [применљиви критеријуми] примењеним као што је објашњено у Напомени 1 извештаја о гасовима са ефектом стаклене баште.

**Извештај о другим законским и регулаторним захтевима** (*применљиво само на поједина ангажовања*)

[Форма и садржај овог одељка извештаја о уверавању разликоваће се у зависности од природе других одговорности практичара које се односе на извештавање.]

[Потпис практичара]

[Датум извештаја о уверавању]

[Адреса практичара]

-----

*Ову реченицу треба обрисати уколико није применљива на ангажовање (на пример, ако је ангажовање требало да буде предмет извештаја само за емисије другог реда и ако нису ангажовани други стручњаци).*

[Применљиви критеријуми] доступни за преузимање са сајта [www.#####.org](http://www.#####.org).  
У случајевима када нема разматрања о инхерентној непоузданости у Напомени 1 извештаја о гасовима са ефектом стаклене баште, ово треба избрисати.

*ISQC 1, Контрола квалитета за фирме које спроводе ревизије и прегледе финансијских извештаја, и друга ангажовања на основу којих се пружа уверавање и сродне услуге.*

*Ову реченицу треба обрисати уколико није применљива на ангажовање (на пример, ако је ангажовање требало да буде предмет извештаја само за емисије другог реда и ако нису ангажовани други стручњаци).*

[Применљиви критеријуми] доступни за преузимање са сајта [www.#####.org](http://www.#####.org).  
У случајевима када нема разматрања о инхерентној непоузданости у Напомени 1 извештаја о гасовима са ефектом стаклене баште, ово треба избрисати.

*ISQC 1, Контрола квалитета за фирме које спроводе ревизије и прегледе финансијских извештаја, и друга ангажовања на основу којих се пружа уверавање и сродне услуге*

*Процедуре треба да буду сажете, али не у мери да буду нејасне, нити написане начин којим се преувеличава или „улепшава“ или имплицира да је стечено уверавање у разумној мери. Важно је да опис процедура не одаје утисак да је предузето ангажовање на спровођењу договорених процедура, а у већини случајева не износи се ни детаљи о целокупном плану рада. У коначном извештају, овај параграф објашњења биће обрисан.*

*Овај одељак треба да буде обрисан ако практичар закључи да детаљније информације о спроведеним процедурама нису неопходне у датим околностима ангажовања.*

**МЕЂУНАРОДНИ СТАНДАРД О АНГАЖОВАЊИМА  
НА ОСНОВУ КОЈИХ СЕ ПРУЖА УВЕРАВАЊЕ 3420  
АНГАЖОВАЊА НА ОСНОВУ КОЈИХ СЕ ПРУЖА  
УВЕРАВАЊЕ СА ЦИЉЕМ ИЗВЕШТАВАЊА  
О САСТАВЉАЊУ ПРО ФОРМА ФИНАНСИЈСКИХ  
ИНФОРМАЦИЈА САДРЖАНИХ У ПРОСПЕКТУ**

(Важи за извештаје о уверавању  
који су датирани на 31. март 2013. или касније)

**САДРЖАЈ**

Параграф

**Увод**

Делокруг овог ISAE 1–8

Датум ступања на снагу 9

**Циљеви** 10

**Дефиниције** 11

**Захтеви**

ISAE 3000 12

Прихватање ангажовања 13

Планирање и спровођење ангажовања 14–27

Писане изјаве 28

Формирање мишљења 29–30

Форма мишљења 31–34

Припремање извештаја којим се пружа уверавање 35

**Примена и друга објашњења**

Делокруг овог ISAE A1

Сврха про форма финансијских информација  
садржаних у проспекту A2–A3

Састављање про форма финансијских информација A4–A5

Природа ангажовања на основу којег се пружа  
уверавање у разумној мери A6

Дефиниције A7–A9

Прихватање ангажовања A10–A12

Планирање и спровођење ангажовања A13–A44

Писане изјаве руководства A45

Формирање мишљења A46–A50

Припрема извештаја којим се пружа уверавање A51–A57

Прилог 1: Илустрација извештаја практичара са немодификованим мишљењем

Међународни стандард о ангажовањима на основу кога се пружа уверавање (ISAE) 3420, *Ангажовања на основу којих се пружа уверавање са циљем извештавања о састављању про форма финансијских информација садржаних у проспекту*, треба тумачити у контексту *Предговора Међународним стандардима контроле квалитета, ревизије, уверавања и сродних услуга*.

**Увод**

**Делокруг овог ISAE**

1. Овај међународни стандард о ангажовањима на основу којих се пружа уверавање (ISAE) бави се ангажовањима на потврђивању на основу којих се пружа уверавање у разумној мери које предузима практичар са циљем извештавања о састављању про форма финансијских информација садржаних у проспекту од стране одговорне стране. Овај ISAE примењује се на следеће случајеве:

- Када овакво извештавање захтевају закони који се односе на хартије од вредности или регулатива берзе („релевантни закони или регулатива“) у законском систему у којем треба да се емитује проспект; или
- Када је овакво извештавање општеприхваћено у пракси у одређеном законском систему. (видети параграф A1)

*Природа одговорности практичара*

2. У ангажовању које се спроводи према овом ISAE, практичар нема одговорност за састављање про форма финансијских информација за ентитет; ову одговорност сноси одговорна страна. Једина одговорност практичара је да поднесе извештај о томе да ли је одговорна страна саставила про форма финансијске информације по свим материјално значајним аспектима и на бази применљивих критеријума.

3. Овај ISAE се не бави ангажовањима на основу којих се не пружа уверавање у којима практичара ангажује ентитет да састави његове историјске финансијске информације.

*Сврха про форма финансијских информација садржаних у проспекту*

4. Сврха про форма финансијских информација садржаних у проспекту је искључиво илустровање утицаја неког значајног догађаја или трансакције на неусклађене финансијске информације ентитета, као да се догађај десио или трансакција извршила на неки ранији датум који је одабран за сврху илустрације. Ово се постиже применом про форма усклађивања на неусклађене финансијске информације. Про форма финансијске информације не представљају тренутну финансијску позицију, финансијске перформансе или токове готовине ентитета. (видети параграфе А2–А3)

*Састављање про форма финансијских информација*

5. Састављање про форма финансијских информација обухвата сакупљање, класификовање, сумирање и презентовање финансијских информација од стране одговорне стране којима се илуструје утицај неког значајног догађаја или трансакције на неусклађене финансијске информације као да се догађај десио или трансакција извршила на одабрани датум. Кораци који су део овог процеса су следећи:

- Идентификовање извора неусклађених финансијских информација које ће се користити за састављање про форма финансијских информација и издвајање неусклађених финансијских информација из тог извора; (видети параграфе А4–А5)
- Вршење про форма усклађивања неусклађених финансијских информација за сврхе за које се презентују про форма финансијске информације; и
- Презентација резултирајућих про форма финансијских информација са пратећим обелодањивањима.

*Природа ангажовања на основу којег се пружа уверавање у разумној мери*

6. Ангажовање на основу којег се пружа уверавање у разумној мери са циљем извештавања о састављању про форма финансијских информација укључује спровођење процедура које су наведене у овом ISAE ради процене да ли применљиви критеријуми које је користила одговорна страна при састављању про форма финансијских информација обезбеђују разумну основу за презентацију значајних утицаја који се директно могу приписати неком догађају или трансакцији и ради прибављања доказа о следећем: (видети параграф А6)

- Да ли повезана про форма усклађивања имају одговарајући ефекат у скалду са тим критеријумима; и
- Да ли резултирајућа про форма колона (видети параграф 11(ц)) одржава адекватну примену ових усклађивања на неусклађене финансијске информације.
- Ангажовање такође укључује процену целокупне презентације про форма финансијских информација. Међутим, ангажовање не подразумева практичарево ажурирање или поновно објављивање извештаја или историјских информација које су коришћене за састављање про форма финансијских информација, или спровођење ревизије или прегледа финансијских информација које су коришћене за састављање про форма финансијских информација.

*Повезаност са ISAE 3000 (ревидиран) осталим професионалним стандардима, саопштењима и осталим захтевима*

7. Од практичара се захтева усклађеност са ISAE 3000 (ревидиран) и овим стандардом приликом извођења ангажовања на основу ког се пружа уверавање о компилацији про форма финансијских информација садржаним у проспекту. Овај стандард допуњава али не замењује стандард ISAE 3000 (ревидиран) и представља проширење примене стандарда ISA 3000 (ревидиран) за примену у ангажовањима на основу којих се пружа уверавање у разумној мери о про форма финансијским информацијама садржаним у проспекту.

8. Усклађеност са ISAE 3000 (ревидиран) захтева, између осталог усклађеност са Деловима А и Б Етичког кодекса за професионалне рачуновође који објављује Одбор за међународне етичке стандарде за рачуновође и у вези са ангажовањем на основу ког се пружа уверавање или испуњавањем других професионалних захтева или захтева које намећу закони и регулатива, а који су барем једнако строги. Такође се захтева да партнер у ангажовању буде запослен у фирми која примењује ISQC 1 или професионалне захтеве, или захтеве које намећу закони и регулатива, а који су барем једнако строги као ISQC1.

**Датум ступања на снагу**

9. Овај ISAE ступа на снагу за извештаје на основу којих се пружа уверавање датиране 31. марта 2013. године или касније.

**Циљеви**

10. Циљеви практичара су:

(а) Стицање уверавања у разумној мери о томе да ли су про форма финансијске информације састављене, по свим материјално значајним аспектима, од стране одговорне стране на основу применљивих критеријума; и

(б) Да поднесе извештај у складу са налазима практичара.

#### **Дефиниције**

11. За сврхе овог ISAE, следећи термини имају доле описана значења:

(а) Применљиви критеријуми – критеријуми које примењује одговорна страна када се врши компилација про форма финансијских информација. Те критеријуме може да поставља овлашћена или призната организација која доноси стандарде или могу да буду утврђени законом или регулативом. Ако не постоје утврђени критеријуми, одређује их одговорна страна. (видети параграфе А7–А9)

(б) Про форма усклађивања – У односу на неусклађене финансијске информације, ова усклађивања обухватају:

(i) Усклађивање неусклађених финансијских информација којима се илуструје утицај неког значајног догађаја или трансакције („догађај” или „трансакција”) као да се се догађај десио или трансакција извршила на раније датум, одабран за сврхе илустрације; и

(ii) Усклађивање неусклађених финансијских информација које су неопходне за састављање про форма финансијских информација на основи која је доследна са применљивим оквиром финансијског извештавања извештајног ентитета („ентитет”) и његовим рачуноводственим политикама под тим оквиром. (видети параграфе А15–А16)

Про форма усклађивања укључују релевантне финансијске информације одређеног пословања, које је стечено или треба да буде стечено („стечени ентитет”), или пословања које је било или треба да буде дезинвестирано („дезинвестирани ентитет”), у смислу да се такве информације користе за састављање про форма финансијских информација (финансијске информације „стеченог” или „дезинвестираног” ентитета).

(ц) Про форма финансијске информације – Финансијске информације приказане заједно са усклађивањима (корекцијама) у циљу илустрације утицаја догађаја или трансакције на неусклађене финансијске информације, из перспективе као да се догађај одиграо или да је трансакција извршена на ранији датум, у сврхе илустрације. У овом ISAE, претпоставља се да се про форма финансијске информације презентују у колонама, и то (а) колона са неусклађеним финансијским информацијама, (б) колона са про форма усклађивањима и (ц) колона са резултујућим про форма финансијским информацијама. (видети параграф А2)

(д) Проспект – Документ објављен у складу са законским или регулаторним захтевима који се односе на хартије од вредности ентитета у вези са којима се намерава да трећа страна донесе одлуку о инвестирању.

(е) Објављене финансијске информације – Финансијске информације ентитета или стеченог или отуђеног (дезинвестираног) пословања које су јавно објављене.

(ф) Неусклађене (некориговане) финансијске информације – Финансијске информације ентитета на које одговорна страна примењује про форма усклађивања. (видети параграфе А4–А5)

#### **Захтеви**

##### **ISAE 3000 (ревидиран)**

12. Практичар не представља усклађеност са овим ISAE осим уколико није усклађен са захтевима и овог ISAE и ISAE 3000 (ревидиран).

##### **Прихватање ангажовања**

13. Пре прихватања ангажовања са циљем извештавања да ли су про форма финансијске информације садржане у проспекту састављене, по свим материјално значајним аспектима, на бази применљивих критеријума, практичар:

(а) Утврђује да ли она лица која колективно спроводе ангажовање имају одговарајуће способности и компетенције; (видети параграф А10)

(б) На бази прелиминарног знања о околностима ангажовања и разговорима са одговорном страном, утврђује да ли су критеријуми за које практичар очекује да ће бити примењени прикладни и да не постоји вероватноћа да ће про форма финансијске информације наводити на погрешан закључак у вези са сврхом за коју су планиране;

(ц) Процењује текст мишљења који прописује релевантни закон или регулатива, уколико постоје, ради утврђивања да ли ће практичар бити у могућности да изрази мишљење прописано на овај начин на основу спровођења процедура назначених у овом ISAE; (видети параграфе A54–A56)

(д) У случајевима када је извршена ревизија или преглед извора из којих су издвојене неусклађене финансијске информације и финансијске информације о стеченом или дезинвестираном ентитету, и када је изражено модификовано ревизијско мишљење или закључак прегледа, или када извештај садржи пасус *Скретање пажње*, разматра да ли релевантни закон или регулатива дозвољавају коришћење или позивање у извештају практичара на модификовано мишљење ревизије или закључак прегледа или извештај који садржи пасус којим се скреће пажња, у погледу оваквих извора;

(е) Ако историјске информације ентитета никада нису биле предмет ревизије или прегледа, разматра да ли практичар може да стекне довољно разумевање ентитета и његовим рачуноводственим и праксама финансијског извештавања како би спровео ангажовање; (видети параграф A31)

(ф) Уколико догађај или трансакција укључују стицање, а историјске финансијске информације стеченог ентитета никада нису биле предмет ревизије или прегледа, разматра да ли практичар може да стекне довољно разумевање у вези са стеченим ентитетом и његовим рачуноводственим и праксама финансијског извештавања како би спровео ангажовање; и

(г) Добија сагласност од одговорне стране да прихвата и разуме своју одговорност за: (видети параграфе A11–A12)

(i) Адекватно обелодањивање и описивање применљивих критеријума циљним корисницима ако они нису јавно доступни;

(ii) Састављање про форма финансијских информација на бази применљивих критеријума; и

(iii) Обезбеђивања практичару:

а. Приступа свим информацијама (укључујући, када је неопходно за сврхе ангажовања, информације о стеченом ентитету (ентитетима) у пословној комбинацији), као што су евиденције, документација и други материјал, релевантан за процену да ли су про форма финансијске информације састављене, по свим материјално значајним аспектима, на основу применљивих критеријума;

б. Додатним информацијама које практичар може захтевати од одговорне стране за сврхе ангажовања;

ц. Приступа лицима у оквиру ентитета и саветницима ентитета помоћу којих практичар одређује да ли је неопходно прибављати доказе који се односе на процену да ли су про форма финансијски извештаји састављени, по свим материјално значајним аспектима, на основу применљивих критеријума;

д. Приступа одговарајућим појединцима у оквиру стеченог (стечених) ентитета у пословној комбинацији, када је неопходно за сврхе ангажовања.

#### **Планирање и спровођење ангажовања**

##### *Одређивање применљивих критеријума*

14. Практичар одређује да ли су применљиви критеријуми одговарајући, као што захтева ISAE 3000 (ревидиран), и нарочито, утврђују да ли ови критеријуми, као минимум укључују следеће:

(а) Да се неусклађене финансијске информације издвајају из одговарајућег извора; (видети параграфе A4–A5, A27)

(б) Да про форма усклађивања:

(i) Могу директно да се припишу догађају или трансакцији; (видети параграф A13)

(ii) Могу да се поткрепе чињеницама; и (видети параграф A14)

(iii) Су у складу са важећим оквиром финансијског извештавања и рачуноводственим политикама под тим оквиром; и (видети параграфе A15–A16)

(ц) Да се врши одговарајућа презентација и обелодањивања којима се омогућава циљним корисницима да разумеју пренете информације. (видети параграфе A2–A3, A42)

15. Поред тога, практичар процењује да ли применљиви критеријуми:

(а) Су у складу, а не у супротности са, релевантним законима и регулативом; и

(б) Неће резултирати про форма финансијским информацијама које наводе на погрешне закључке.

*Материјални значај (материјалност)*

16. Приликом планирања и спровођења ангажовања, практичар разматра материјални значај у погледу процене да ли су про форма финансијске информације састављене, по свим материјално значајним аспектима, на основу применљивих критеријума. (видети параграфе А17–А18)

*Стицање разумевања о начину на који је одговорна страна саставила про форма финансијске извештаје и друге околности ангажовања*

17. Практичар стиче разумевање о: (видети параграф А19)

(а) Догађају или трансакцији у односу на које се састављају про форма финансијске информације;

(б) Начину на који је одговорна страна саставила про форма финансијске информације; (видети параграфе А20–А21)

(ц) Природи ентитета и евентуалних стечених или дезинвестираних ентитета, укључујући: (видети параграфе А22–А23)

(i) Њихово пословање;

(ii) Њихова средства и обавезе; и

(iii) Начин на који су структурирани и на који се финансирају;

(д) Релевантној привредној грани, законским и регулаторним као и другим екстерним факторима који се односе на ентитет и евентуални стечени или дезинвестирани ентитет; и (видети параграфе А24–А26)

(е) Важећем оквиру финансијског извештавања, као и рачуноводственим и праксама финансијског извештавања ентитета и евентуалног стеченог или дезинвестираног ентитета, укључујући њихов одабир и примену рачуноводствених политика.

*Прибављање доказа о прикладности извора из којих су издвојене неусклађене финансијске информације*

18. Практичар утврђује да ли је одговорна страна издвојила неусклађене финансијске информације из прикладног извора. (видети параграфе А27–А28)

19. Ако не постоји извештај ревизије или прегледа о извору из којег су издвојене неусклађене финансијске информације, практичар спроводи процедуре како би се уверио у прикладност извора. (видети параграфе А29–А31)

20. Практичар утврђује да ли је одговорна страна адекватно издвојила неусклађене финансијске информације из извора.

*Прибављање доказа о прикладности про форма усклађивања*

21. Приликом процене да ли су про форма усклађивања прикладна, практичар утврђује да ли је одговорна страна идентификовала про форма усклађивања која су неопходна за илустровање утицаја догађаја или трансакције на датум или за период илустрације. (видети параграф А32)

22. При утврђивању да ли су про форма усклађивања у складу са применљивим критеријумима, практичар утврђује да ли критеријуми:

(а) Могу директно да се припишу догађају или трансакцији; (видети параграф А13)

(б) Могу да се поткрепе чињеницама. Ако су информације стеченог или дезинвестираног ентитета садржане у про форма усклађивањима, а не постоји извештај о ревизији или прегледу извора из којег су издвојене овакве финансијске информације, практичар спроводи процедуре како би се задовољи захтев да финансијске информације буду поткрепљене чињеницама; и (видети параграфе А14, А33–А38)

(ц) Су у складу са важећим оквиром финансијског извештавања ентитета и његовим рачуноводственим политикама под тим оквиром. (видети параграфе А15–А16)

*Модификовано мишљење ревизије или закључак прегледа или пасус Скретања пажње, у погледу извора из којег су издвојене неусклађене финансијске информације или извор из којег су издвојене финансијске информације стеченог или дезинвестираног ентитета*

23. Може се десити да је издато модификовано мишљење ревизије или модификовани закључак прегледа можда су изнети у погледу извора из којег су издвојене неусклађене финансијске информације или у погледу извора из којег су издвојене финансијске информације о

стеченом или дезинвестираном ентитету или извештај који садржи пасус *Скретања пажње* у вези са овим извором. У оваквим околностима, ако релевантни закон или регулатива не забрањују коришћење оваквог извора, практичар процењује следеће:

(а) Потенцијалне последице у погледу тога да ли су про форма финансијске информације састављене, по свим материјално значајним аспектима, на основу применљивих критеријума; (видети параграф А39)

(б) Које додатне мере треба предузети; и (видети параграф А40)

(ц) Да ли постоји било какав утицај на практичареву могућност извештавања у складу са условима ангажовања, укључујући било какав ефекат на извештај практичара.

*Извор из којег су издвојене неусклађене финансијске информације или про форма усклађивања није прикладан*

24. Ако, на бази спроведених процедура, практичар идентификује да је одговорна страна:

(а) Користила неадекватан извор из којег издваја неусклађене финансијске информације; или

(б) Изоставила про форма усклађивање које је требало да буде садржано, применила про форма усклађивање које није у складу са применљивим критеријумима или је неадекватно применила про форма усклађивање, практичар разматра ово питање са одговорном страном. Ако практичар не може да постигне договор са одговорном страном око начина на који питање треба да се разреши, практичар процењује које додатне мере треба да предузме. (видети параграф А40)

*Прибављање доказа о прорачунима у оквиру про форма финансијских информација*

25. Практичар утврђује да ли су прорачуни у оквиру про форма финансијских информација аритметички тачни.

*Процена презентације про форма финансијских информација*

26. Практичар процењује презентацију про форма финансијских информација. Ово обухвата следећа разматрања:

(а) Општа презентација и структура про форма финансијских информација укључујући и то да ли су јасно обележене како би се разликовале од историјских или других финансијских информација; (видети параграфе А2–А3)

(б) Да ли про форма финансијске информације и повезана објашњења илуструју утицај догађаја или трансакције тако да не наводе на погрешне закључке; (видети параграф А41)

(ц) Да ли су обезбеђена одговарајућа обелодањивања са про форма финансијским информацијама како би омогућила циљним корисницима разумевање пренетих информација; и (видети параграф А42)

(д) Да ли је практичар постао упознат са било којим значајним догађајима након датума издвајања неусклађених информација из извора а које могу захтевати референцирање или обелодањивање у про форма финансијским информацијама. (видети параграф А43)

27. Практичар тумачи друге информације које су садржане у проспекту и које садрже про форма финансијске информације у циљу идентификовања материјално значајних недоследности, уколико постоје, са про форма финансијским информацијама или са извештајем на основу ког се пружа уверавање. Ако, приликом тумачења других информација, практичар идентификује материјално значајне недоследности или постане упознат са материјално значајним погрешним исказима или чињеницом у тим другим информацијама, практичар разматра питање са одговорном страном. Ако су неопходне корективне мере, а одговорна страна одбија то да учини, практичар предузима даље одговарајуће мере. (видети параграф А44)

#### **Писане изјаве**

28. Практичар захтева писане изјаве од одговорне стране:

(а) Да је приликом састављања про форма финансијских информација, одговорна страна идентификовала сва адекватна про форма усклађивања која су неопходна за илустровање утицаја догађаја или трансакције на датум или за период илустрације; и (видети параграф А45)

(б) Да су про форма финансијске информације састављене, по свим материјално значајним аспектима, на основу применљивих критеријума.

#### **Формирање мишљења**

29. Практичар формира мишљење о томе да ли је одговорна страна саставила про форма финансијске информације, по свим материјално значајним аспектима, на основу применљивих критеријума. (видети параграфе А46–А48)

30. У циљу формирања тог мишљења, практичар доноси закључак да ли је прибавио довољно одговарајућих доказа о томе да ли приликом компилације про форма финансијских информација није било материјално значајних изостављања или неадекватне употребе или примене про форма усклађивања. Тај закључак треба да укључује процену да ли је одговорна страна адекватно обелоданила и описала применљиве критеријуме уколико они нису јавно доступни. (видети параграфе А49–А50)

#### **Форма мишљења**

##### *Немодификовано мишљење*

31. Практичар изражава немодификовано мишљење у случајевима када закључи да је одговорна страна саставила про форма финансијске информације, по свим материјално значајним аспектима, на основу применљивих критеријума.

##### *Модификовано мишљење*

32. У многим законским системима, релевантни закон или регулатива не дозвољавају објављивање проспекта који садржи модификовано мишљење у погледу тога да ли су про форма финансијске информације састављене, по свим материјално значајним аспектима, на основу применљивих критеријума. Када је то случај, и практичар закључи да је модификовано мишљење ипак адекватно у складу са ISAE 3000 (ревидиран), практичар разматра питање са одговорном страном. Ако одговорна страна не пристане да изврши неопходне измене, практичар:

- (а) Обуставља издавање извештај;
- (б) Повлачи се из ангажовања; или
- (ц) Разматра тражење правног савета.

33. У неким законским системима, релевантни закон или регулатива не забрањују објављивање проспекта који садржи модификовано мишљење у погледу тога да ли су про форма финансијски извештаји састављени, по свим материјално значајним аспектима, на основу применљивих критеријума. У оваквим законским системима, ако практичар утврди да је модификовано мишљење адекватно у складу са ISAE 3000 (ревидиран), практичар примењује захтеве ISAE 3000 (ревидиран) који се односе на модификована мишљења.

##### *Пасус Скретање пажње*

34. У неким околностима, практичар може сматрати да је неопходно да скрене пажњу корисника на одређено питање које је презентовано или обелодањено у про форма финансијским информацијама или пратећим објашњењима. Ово је случај када је, према мишљењу практичара, питање од таквог значаја да је од суштинске важности за корисниково разумевање да ли су про форма финансијске информације састављене, по свим материјално значајним аспектима, на основу применљивих критеријума. У оваквим околностима, практичар укључује пасус *Скретање пажње* у извештај практичара, под условом да је прибавио довољно одговарајућих доказа да питање не утиче на то да су финансијске информације састављене, по свим материјално значајним аспектима, на основу применљивих критеријума. Овакав параграф треба да се позива само на информације које су презентоване или обелодањене у про форма финансијским информацијама или у пратећим објашњењима.

#### **Припремање извештаја којим се пружа уверавање**

35. Извештај практичара треба минимално да садржи следеће основне елементе: (видети параграф А57)

- (а) наслов који јасно означава да се ради о независном извештају којим се пружа уверавање; (видети параграф А51)
- (б) Примаоца (адресат), као што је договорено у условима ангажовања; (видети параграф А52)
- (ц) Уводне пасусе у којима се идентификује следеће: (видети параграф А53)
  - (i) Про форма финансијске информације;
  - (ii) Извор из којег су издвојене неусклађене финансијске информације и да ли је извештај ревизије или прегледа о оваквом извору објављен;
  - (iii) Период који је обухваћен про форма финансијским информацијама или њихов датум; и
  - (iv) Позивање на применљиве критеријуме на основу којих је одговорна страна обавила састављање про форма финансијских информација, и извор критеријума;
- (д) Изјаву о томе да је одговорна страна одговорна за састављање про форма финансијских информација на основу применљивих критеријума;



(e) Опис одговорности практичара, укључујући следеће изјаве:

(i) Одговорност практичара да изрази мишљење о томе да ли је одговорна страна саставила про форма финансијске информације, по свим материјално значајним аспектима, на основу применљивих критеријума;

(ii) За сврхе овог ангажовања, практичар није одговоран за ажурирање или поновно издавање извештаја или мишљења о било којим историјским финансијским информацијама које су коришћене за састављање про форма финансијских информација, нити је практичар, током трајања овог ангажовања, спровео ревизију или преглед финансијских информација које се користе за састављање про форма финансијских информација; и

(iii) Сврха про форма финансијских информација садржаних у проспекту служи искључиво за илустрацију утицаја значајног догађаја или трансакције на неусклађене финансијске информације ентитета када би се догађај десио или трансакција извршила на раније датум одабран за сврхе илустрације. Сходно томе, практичар не пружа уверавање да би стварни исход догађаја или трансакције на тај датум био исти као што је презентовано;

(ф) Изјаву да је ангажовање спроведено у складу са ISAE 3420, *Ангажовања на основу којих се пружа уверавање са циљем извештавања о састављању про форма финансијских информација садржаних у проспекту* који захтева да практичар планира и спроводи процедуре са циљем стицања уверавања у разумној мери о томе да ли је одговорна страна саставила, по свим материјално значајним аспектима, про форма финансијске информације на основу применљивих критеријума;

(г) Изјава да је фирма у којој је запосле партнер у ангажовању примењује ISQC 1 или друге професионалне захтеве, или захтеве које намећу закони и регулатива, а који су барем једнако строги као ISQC 1. Ако практичар није професионални рачуновођа, у изјави треба да се идентификују професионални захтеви, или захтеви које намећу закони и регулатива, који се примењују, а који су барем једнако строги као ISQC 1.

(х) Изјава да је практичар постигао усклађеност са захтевима који се односе на независности и другим етичким захтевима кодекса IESBA, или другим професионалном захтевима, или захтевима које намећу закони и регулатива, а који су барем једнако строги као Делови А и Б Етичког кодекса који се односе на ангажовања на основу којих се пружа уверавање. Ако практичар није професионални рачуновођа, у изјави треба да се идентификују професионални захтеви, или захтеви које намећу закони и регулатива, који се примењују, а који су барем једнако строги као Делови А и Б Етичког кодекса који се односе на ангажовања на основу којих се пружа уверавање.

(и) Изјаве:

(i) Да ангажовање на основу којег се пружа уверавање у разумној мери са циљем извештавања о томе да ли су про форма финансијски извештаји састављени, по свим материјално значајним аспектима, на основу применљивих критеријума, укључује спровођење процедура за процену да ли применљиви критеријуми које је одговорна страна користила за састављање про форма финансијских извештаја обезбеђују разумну основу за презентовање значајних утицаја који се директно могу приписати догађају или трансакцији и за стицање довољно одговарајућих доказа о следећем:

- Да ли повезана про форма усклађивања имају одговарајући ефекат на те критеријуме;
- Да ли про форма финансијске информације одражавају адекватну примену ових усклађивања на неусклађене финансијске информације;

(ii) Одабране процедуре зависе од просуђивања практичара, узимајући у обзир практичарево разумевање природе ентитета, догађаја или трансакције у односу на које су састављене про форма финансијске информације и друге релевантне околности ангажовања; и

(iii) Ангажовање такође укључује процену целокупне презентације про форма информација;

(х) Осим уколико се не захтева законом или регулативом, практичарево мишљење уз коришћење једне од следећих фраза, које се сматрају еквивалентним: (видети параграфе А54–А56)

(i) Про форма финансијске информације су састављене, по свим материјално значајним аспектима, на основу [*применљиви критеријуми*]; или

(ii) Про форма финансијске информације су адекватно састављене на наведеној основи;

(и) Потпис практичара;

(j) Датум извештаја; и

(к) Локација и законски систем у којем практичар обавља праксу.

\* \* \*

### **Примена и друга објашњења**

#### **Делокруг овог ISAE** (видети параграф 1)

A1. Овај стандард се не примењује на околности у којима су про форма финансијске информације обезбеђене као део финансијских извештаја ентитета у складу са захтевима важећег оквира финансијског извештавања.

**Сврха про форма финансијских информација садржаних у проспекту** (видети параграфе 4, 11(ц), 14(ц), 26(а))

A2. Про форма финансијске информације су праћене објашњавајућим напоменама које често обелодањују питања која су наведена у параграфу А42.

A3. Различите презентације про форма финансијских информација могу бити садржане у проспекту у зависности од природе догађаја или трансакције и начина на који одговорна страна намерава да илуструје утицај таквог догађаја или трансакције на неусклађене финансијске информације ентитета. На пример, ентитет може да стекне велики број пословања пре иницијалне јавне понуде емисије. У оваквим околностима, одговорна страна може да одлучи да презентује про форма извештај о нето имовини у циљу илустровања утицаја стицања на финансијску позицију ентитета и кључна рачна као што је рачно дуга према сопственом капиталу у случају да су стечена пословања била у комбинацији са ентитетом на неки ранији датум. Одговорна страна такође, може одлучити да презентује про форма биланс успеха ради илустровања какви су резултати пословања могли да буду за период који се завршио на тај датум. У оваквим случајевима, природа про форма финансијских информација може бити описана насловима као што су „Извештај о про форма нето имовини на датум 31. децембар, 20X1” и „Про форма биланс успеха за годину која се завршила 31. децембра, 20X1. године”.

#### **Састављање про форма финансијских информација**

*Неусклађене финансијске информације* (видети параграфе 5, 11(ф), 14(а))

A4. У многим случајевима, извор из којег су издвојене неусклађене финансијске информације су објављене финансијске информације као што су годишњи или периодични финансијски извештаји.

A5. У зависности од начина на који одговорна страна одлучи да илуструје утицај догађаја или трансакције, неусклађене финансијске информације могу да обухватају:

- Један или више појединачних финансијских извештаја, као што је извештај о финансијској позицији и извештај о укупном резултату; или
- Финансијске информације које су адекватно сажете из сета финансијских извештаја, на пример, извештај о нето имовини.

**Природа ангажовања на основу којег се пружа уверавање у разумној мери** (видети параграф 6)

A6. У овом ISAE, описивање про форма финансијских информација као „прикладно састављених” значи да је одговорна страна саставила про форма финансијске информације по свим материјално значајним аспектима на основу применљивих критеријума.

#### **Дефиниције**

*Применљиви критеријуми* (видети параграф 11(а))

A7. Када не постоје установљени критеријуми за састављање про форма финансијских информација, одговорна страна развија критеријуме на основу, на пример, праксе у одређеној привредној грани или критеријуме законског система који је развио установљене критеријуме, и обелодањује ту чињеницу.

A8. Применљиви критеријуми за састављање про форма финансијских информација одговарају датим околностима ако испуњавају мерила установљена у параграфу 14.

A9. Пратеће објашњавајуће напомене могу садржати додатне појединости о критеријумима у којима се описује начин на који они илуструју утицаје одређеног догађаја или трансакције. Ово може да укључује, на пример:

- Датум на који се наводни догађај десио или на који је извршена трансакција.
- Приступ који се користи за алоцирање прихода, општих трошкова, имовине и обавеза међу релевантним пословањима.

#### **Прихватање ангажовања**

*Способности и компетенције за спровођење ангажовања* (видети параграф 13(а))

A10. IESBA Кодекс захтева од практичара да одржава одговарајуће професионално знање и вештине, укључујући свест и разумевање у погледу релевантних техничких, професионалних и пословних достигнућа, у циљу пружања компетентне професионалне услуге. У контексту овог захтева IESBA кодекса, релевантне способности и компетенције за спровођење ангажовања такође укључују следећа питања:

- Знање и искуство у привредној грани у којој ентитет послује;
- Разумевање релевантних закона и регулативе као и повезаних развоја у области хартија од вредности;
- Разумевање захтева који се односе на котирање релевантних хартија од вредности и трансакција на тржиштима капитала, као што су спајања, стицања и понуде хартија од вредности;
- Упознатост са процесом припреме проспекта и котирања хартија од вредности на берзи за хартије од вредности; и
- Знање оквира финансијског извештавања који се користи у припреми извора из којих се издвајају неусклађене финансијске информације и, ако је применљиво, из којих се издвајају финансијске информације стеченог ентитета.

*Одговорности одговорне стране (видети параграф 13(г))*

A11. Ангажовање у складу са овим ISAE спроводи се под претпоставком да одговорна страна прихвата и разуме да има одговорност која је наведена у параграфу 13(г). У неким законским системима, овакве одговорности могу бити назначене у релевантном закону или регулативи. У другим, може да постоји мали обим законског или регулаторног дефинисања, или да уопште не постоји. Ангажовање на основу којег се пружа уверавање са циљем извештавања да ли су про форма финансијске информације састављене, по свим материјално значајним аспектима, на основу применљивих критеријума, заснива се на претпоставци да:

(а) Улога практичара не подразумева преузимање одговорности за састављање оваквих информација; и

(б) Практичар има разумна очекивања у погледу прибављања информација неопходних за ангажовање.

Сходно томе, ова претпоставка је од суштинског значаја за спровођење ангажовања. Како би се избегао неспоразум, склапа се уговор са одговорном страном која разуме и прихвата своје одговорности, као део уговора и евидентираних услова ангажовања, као што захтева ISAE3000 (ревидиран).

A12. Ако неки закон или регулатива прописују довољно детаљно услове ангажовања, практичар треба само да евидентира чињеницу да се овакав закон или регулатива примењују и да одговорна страна прихвата и разуме своју одговорност као што је наведено у параграфу 13(г).

### **Планирање и спровођење ангажовања**

*Процена прикладности применљивих критеријума*

Усклађивања која се могу директно приписати (видети параграфе 14(б)(i), 22(а))

A13. Неопходно је да про форма усклађивања могу директно да се припишу догађају или трансакцији, како би се избегло да про форма финансијске информације осликавају питања која не настају искључиво као резултат догађаја или која нису саставни део трансакције. Директно приписива усклађивања искључују она која се односе на будуће догађаје или зависе од мера које треба предузети када је трансакција завршена, чак и ако су ове мере од кључног значаја за ентитет који ступа у трансакцију (на пример, затварање сувишних производних погона након стицања).

Усклађивања која могу да се поткрепе чињеницама (видети параграфе 14(б)(ii), 22(б))

A14. Такође је неопходно да про форма усклађивања могу да се поткрепе чињеницама како би обезбедиле поуздану основу за про форма финансијске информације. Усклађивања која се могу поткрепити чињеницама могу се објективно утврдити. Извори чињеничне потпоре за про форма усклађивања укључују, на пример:

- Споразуме о куповини и продаји.
- Документе о финансирању за догађај или трансакцију, као што су споразуми који се односе на дуговања.
- Извештаје независне процене.
- Другу документацију која се односи на догађај или трансакцију.

- Објављене финансијске извештаје.
- Друге финансијске информације које су обелодањене у проспекту.
- Релевантне законске или регулаторне мере као што су рецимо оне у области пореза.
- Уговоре о запослењу.
- Активности лица задужених за управљање.

Усклађивања која су у складу са важећим оквиром финансијског извештавања ентитета и његовим рачуноводственим политикама под тим оквиром (видети параграфе 11(б)(ii), 14(б)(iii), 22(ц))

A15. Да би про форма финансијске информације имале смисла, неопходно је да про форма усклађивања буду у складу са важећим оквиром финансијског извештавања ентитета и његовим рачуноводственим политикама под тим оквиром. У контексту пословне комбинације, на пример, састављање про форма финансијских информација на бази применљивих критеријума обухвата разматрање питања као што су следећа:

- Да ли постоје разлике између рачуноводствених политика стеченог ентитета и рачуноводствених политика ентитета; и
- Да ли су рачуноводствене политике за трансакције које предузима стечени ентитет у које ентитет претходно није ступио, политике које би ентитет усвојио за овакве трансакције под својим важећим оквиром финансијског извештавања, узимајући у обзир посебне околности ентитета.

A16. Разматрање адекватности рачуноводствених политика ентитета такође може бити неопходно у неким околностима. На пример, као део догађаја или трансакције, ентитет може предложити емитовање сложених финансијских инструмената по први пут. Ако је ово случај, може бити неопходно разматрање следећег:

- Да ли је одговорна страна одабрала одговарајуће рачуноводствене политике које ће се користити за рачуноводствено обухватање оваквих финансијских инструмената под његовим важећим оквиром финансијског извештавања; и
- Да ли је адекватно применио овакве политике приликом састављања про форма финансијских информација.

*Материјални значај (материјалност)* (видети параграф 16)

A17. Материјални значај који се односи на то да ли су про форма финансијске информације састављене, по свим материјално значајним аспектима, на основи применљивих критеријума не зависи од искључиво једне квантитативне мере. Заправо, зависи од величине и природе пропуста или неадекватне примене елемента састављања као што је описано у параграфу A18, насталом било намерно или случајно. Просуђивање о овим аспектима величине и природе, са друге стране, зависи од питања као што су:

- Контекст догађаја или трансакције;
- Сврха за коју се састављају про форма финансијске информације; и
- Повезане околности ангажовања.

Одлучујући фактор би могао да буде величина или природа питања, или комбинација ова два.

A18. Ризик да про форма финансијске информације нису састављене, по свим материјално значајним питањима, на основи применљивих критеријума, може да се јави када постоје докази, на пример, о следећем:

- Коришћење неодговарајућег извора из којег се издвајају неусклађене финансијске информације.
- Неисправно издвајање неусклађених финансијских информација из одговарајућег извора.
- Погрешна примена рачуноводствених политика или неусклађеност усклађивања са рачуноводственим политикама ентитета.
- Одсуство усклађивања које се захтева применљивим критеријумима.
- Усклађивање које није у складу са применљивим критеријумима.
- Математичка или административна грешка у прорачунима у оквиру про форма финансијских информација.

- Неадекватна, нетачна или изостављена обелодањивања.

*СТИЦАЊЕ РАЗУМЕВАЊА О НАЧИНУ НА КОЈИ ЈЕ ОДГОВОРНА СТРАНА САСТАВИЛА ПРО ФОРМА ФИНАНСИЈСКЕ ИНФОРМАЦИЈЕ И ДРУГЕ ОКОЛНОСТИ АНГАЖОВАЊА (ВИДЕТИ ПАРАГРАФ 17)*

A19. Практичар може да стекне ово разумевање путем комбинације процедура, као што су:

- Испитивањем одговорне стране и другог особља ентитета који су укључени у састављање про форма финансијских информација.
- Испитивањем одговарајућих страна као што су лица задужена за управљање и саветници ентитета.
- Читањем релевантне пратеће документације као што су уговори и споразуми.
- Читањем белешки са састанака лица задужених за управљање.
- Начин на који је одговорна страна саставила про форма финансијске информације (видети параграф 17(б))

A20. Практичар може стећи разумевање о начину на који је одговорна страна саставила про форма финансијске информације путем разматрања, на пример:

- Извора из којег се издвајају неусклађене финансијске информације.
- Корака које је одговорна страна предузела ради:
  - Издвајања неусклађених финансијских информација из извора.
  - Идентификовања адекватних про форма усклађивања, на пример, начина на који је одговорна страна прибавила финансијске информације стеченог ентитета приликом састављања про форма финансијских информација.
- Компетенције одговорне стране при састављању про форма финансијских информација.
- Природа и обим надзора особља другог ентитета које учествује у састављању про форма финансијских информација од стране одговорне стране.
- Приступ одговорне стране идентификовању адекватних обелодањивања као подршке про форма финансијским информацијама.

A21. Код пословне комбинације или дезинвестирања, области које могу узроковати сложеност у састављању про форма финансијских информација, укључују расподелу прихода, општих трошкова и средстава и обавеза између релевантних пословања. Сходно томе, важно је да практичар разуме приступ одговорне стране и критеријуме за овакве расподеле, као и да су у објашњењима која прате про форма финансијске информације обелодањена ова питања.

Природа ентитета и стеченог или дезинвестираног ентитета (видети параграф 17(ц))

A22. Стечени ентитет може бити корпоративни ентитет или некорпоративно пословање које се може засебно идентификовати у оквиру другог ентитета као што је одељење, грана или линија пословања.

A23. Практичар може имати целокупно или делимично разумевање о ентитету и евентуалном стеченом или дезинвестираном ентитету и њиховим окружењима, ако је практичар спровео ревизију или преглед њихових финансијских информација.

Релевантна привредна грана, законски и регулаторни и други екстерни фактори (видети параграф 17(д))

A24. Фактори релевантне привредне гране обухватају услове привредне гране као што су конкурентско окружење, односи између добављача и клијената и технолошки развоји. Примери питања која практичар може да разматра, укључују:

- Тржиште и конкуренцију, укључујући потражњу, капацитет и ценовну конкурентност.
- Уобичајене пословне праксе у привредној грани.
- Цикличне или сезонске активности.
- Технологију производа у односу на производе ентитета.

A25. Релевантни правни и регулаторни фактори укључују законско и регулаторно окружење. Ово, између осталог, обухвата важећи оквир финансијског извештавања у складу са којим ентитет,

или ако је применљиво, стечени ентитет припрема своје периодичне финансијске информације, као и законско и политичко окружење. Примери питања која практичар може разматрати укључују:

- Рачуноводствене праксе карактеристичне за одређену привредну грану.
- Законски и регулаторни оквир за регулисану привредну грану.
- Законе и регулативу који значајно утичу на пословање ентитета или, ако је применљиво, стеченог или дезинвестираног ентитета, укључујући директне активности надзора.
- Опорезивање.
- Државне политике које тренутно утичу на вођење пословања ентитета или, ако је применљиво, стеченог или дезинвестираног ентитета, као што су монетарне политике (укључујући контроле размене страних валута), фискалне политике, финансијске олакшице (на пример, програми државе помоћи), царине, таксе или политике које се односе на трговинска ограничења.
- Захтеве у погледу животне средине који утичу на привредну грану и пословање ентитета или стеченог или дезинвестираног ентитета.

A26. Примери других екстерних фактора који утичу на ентитет, и ако је применљиво, на стечени или дезинвестирани ентитет које практичар може да разматра укључују опште економске услове, каматне стопе и доступност финансирања, као и инфлацију или ревалоризацију валута.

*Прибављање доказа о прикладности извора из којих се издвајају неусклађене финансијске информације*

Релевантни фактори за разматрање (видети параграфе 14(а), 18)

A27. Фактори који утичу на прикладност извора из којег се издвајају неусклађене финансијске информације укључују питање да ли постоји извештај ревизије или прегледа о извору, као и следећа питања:

- Да ли је извор одобрен или је нарочито прописан релевантним законом или регулативом, да ли је одобрен од стране релевантне берзе за хартије од вредности којој се подноси проспект, или се користи у оквиру уобичајеног тржишта и праксе.
- Да ли извор може јасно да се идентификује.
- Да ли извор представља разумну полазну тачку за састављање про форма финансијских информација у контексту догађаја или трансакције, укључујући и то да ли је у складу са рачуноводственим политикама ентитета и састављен на одговарајући датум или обухвата одговарајући период.

A28. Извештај ревизије или прегледа извора из којег се издвајају неусклађене финансијске информације може бити издат од стране другог практичара. У том случају, није умањена потреба да практичар који извештава под овим ISAE стекне разумевање о ентитету и његовим рачуноводственим праксама финансијског извештавања у складу са захтевима параграфа 17(ц) и (е), као и да се испуни услов да је извор из којег се издвајају неусклађене финансијске информације прикладан.

Одсуство извештаја ревизије или прегледа из којег су издвојене неусклађене финансијске информације (видети параграф 19)

A29. Када не постоји извештај ревизије или прегледа о извору из којег су издвојене неусклађене финансијске информације, неопходно је да практичар спроведе процедуре које се односе на прикладност тог извора. Фактори који могу утицати на природу и обим ових процедура, обухватају, на пример:

- Да ли је практичар претходно спровео ревизију или преглед историјских финансијских информација ентитета, и сазнање практичара о ентитету на основу оваквог ангажовања.
- Када су последњи пут историјске финансијске информације ентитета биле предмет ревизије или прегледа.
- Да ли су финансијске информације ентитета предмет периодичног прегледа од стране практичара, на пример, за сврхе испуњења захтева у погледу регулаторних захтева.

A30. Финансијски извештаји ентитета за период који непосредно претходи извештајима извора из којег су издвојене неусклађене финансијске информације, вероватно ће бити предмет ревизије или прегледа чак и ако је сам извор из којег су финансијске информације издвојене није био предмет преглед ревизије или прегледа. На пример, извор из којег су финансијске информације издвојене могу бити периодични финансијски извештаји који нису били предмет

ревизије или прегледа, док су финансијски извештаји ентитета за годину која непосредно претходи финансијској години можда били предмет ревизије. У овом случају, процедуре које практичар може да спроводи, узимајући у обзир факторе у параграфу А29, у односу на адекватност извора из којег су издвојене неусклађене финансијске информације, укључују:

- Испитивање одговорне стране о:
  - Процесу припреме извора и поузданости рачуноводствених евиденција са којима је извор усаглашен.
  - Да ли су све трансакције евидентирани.
  - Да ли је извор припремљен у складу са пратећим политикама ентитета.
  - Да ли је било промена у рачуноводственим политикама од најскоријег периода који је био предмет ревизије или прегледа, и ако јесте, како је решавано питање ових промена.
  - Процени ризика материјално значајног погрешног навођења извора као последица криминалне радње.
  - Утицају промена у пословним активностима и функционисању ентитета.
- Да ли је практичар спровео ревизију или преглед непосредно претходних годишњих или периодичних финансијских информација, и да ли разматрање налаза овакве ревизије или прегледа може да указују на нека питања у вези са припремом извора из којег су издвојене неусклађене финансијске информације.
- Поткрепљивање информација које је обезбедила одговорна страна као одговор на упите практичара када се чини да одговори нису у складу са разумевањем практичара о ентитету или околностима ангажовања.
- Поређење извора са одговарајућим претходним периодом финансијских информација и, ако је применљиво, годишњим или периодичним финансијским информацијама које им непосредно претходе и разматрање значајних промена са одговорном страном.

Историјске финансијске информације ентитета које никада нису биле предмет ревизије или прегледа (видети параграф 13(е))

А31. Осим у случају ентитета који је основан за сврхе трансакције и који никада није имао активности трговања, релевантни закон или регулатива вероватно неће дозвољавати ентитету да објави проспект ако његове историјске финансијске информације никада нису биле предмет ревизије или прегледа.

*Прибављање доказа о прикладности про форма усклађивања*

Идентификовање адекватних про форма усклађивања (видети параграф 21)

А32. На основу информација из практичаревог разумевања начина на који је одговорна страна саставила про форма финансијске информације и друге околности ангажовања, практичар може прибавити доказе о томе да ли је одговорна страна адекватно идентификовала неопходна про форма усклађивања комбиновањем процедура, као што су:

- Процена оправданости приступа одговорне стране ради идентификовања прикладних про форма усклађивања, на пример, метод који је коришћен за идентификовање одговарајућих расподела прихода, општих трошкова, средстава и обавеза између релевантних пословања.
- Испитивање релевантних страна у оквиру стеченог ентитета о приступу издвајању финансијских информација стеченог ентитета.
- Процена одређених аспеката релевантних уговора, споразума или других докумената.
- Испитивање саветника ентитета о одређеним аспектима догађаја или трансакције који се односе на уговоре и споразуме који су релевантни за идентификовање одговарајућих усклађивања.
- Процена релевантних анализа и радних папира које су припремили одговорна страна и друго особље ентитета при састављању про форма финансијских информација.
- Прибављање доказа од надзора који је обавила одговорна страна, особља другог ентитета које је учествовало у састављању про форма финансијских информација.
- Спровођење аналитичких процедура.

Чињенична поткрепљеност информација стеченог или дезинвестираног ентитета које су садржане у про форма усклађивањима (видети параграф 22(б))

#### Финансијске информације о дезинвестираном ентитету

A33. У случају дезинвестирања, финансијске информације дезинвестираног ентитета биће изведене из извора из којег су издвојене неусклађене финансијске информације, које су често биле предмет ревизије или прегледа. Извор из којег су издвојене неусклађене финансијске информације стога обезбеђује основу за практичара у циљу утврђивања да ли су информације дезинвестираног ентитета поткрепљене чињеницама. У овом случају, питања за разматрање укључују, на пример, да ли су приходи и трошкови који се директно могу приписати дезинвестираном ентитету, а који су евидентирани на консолидованом нивоу, адекватно приказани про форма усклађивањима.

A34. У случајевима када извор из којег су издвојене неусклађене финансијске информације није био предмет ревизије или прегледа, практичар се може позвати на упутства из параграфа A29–A30 приликом утврђивања да ли се финансијске информације дезинвестираног ентитета могу поткрепити чињеницама.

#### Финансијске информације стеченог ентитета

A35. Извор из којег су издвојене финансијске информације стеченог ентитета можда је био предмет ревизије или прегледа. У случајевима када је практичар спровео ревизију или преглед извора из којег су издвојене финансијске информације о стеченом ентитету, финансијске информације о стеченом ентитету које подлежу импликацијама које се јављају у околностима описаним у параграфу 23, могу се поткрепити чињеницама.

A36. Извор из којег су издвојене финансијске информације стеченог ентитета можда су биле предмет ревизије или прегледа другог практичара. У том случају, није умањена потреба да практичар који извештава под овим ISAE стекне разумевање о стеченом ентитету и његовим рачуноводственим и праксама финансијског извештавања у складу са захтевима параграфа 17(ц) и (е), као и да се испуни услов да је извор из којег се издвајају неусклађене финансијске информације о стеченом ентитету прикладан.

A37. Када извор из којег су издвојене неусклађене финансијске информације стеченог ентитета није био предмет ревизије или прегледа, неопходно је да практичар спроведе процедуре које се односе на прикладност тог извора. Фактори који могу утицати на природу и обим ових процедура, обухватају, на пример:

- Да ли је практичар претходно спровео ревизију или преглед историјских финансијских информација стеченог ентитета, и сазнања практичара о стеченом ентитету на основу оваквог ангажовања.

- Када су последњи пут историјске финансијске информације стеченог ентитета биле предмет ревизије или прегледа.

- Да ли су финансијске информације стеченог ентитета предмет периодичног прегледа од стране практичара, на пример, за сврхе испуњења захтева у погледу редовних евидентирања.

A38. Финансијски извештаји стеченог ентитета за период који непосредно претходи извештајима извора из којег су издвојене неусклађене финансијске информације, вероватно ће бити предмет ревизије или прегледа чак и ако је сам извор из којег су финансијске информације стеченог ентитета издвојене није био предмет преглед ревизије или прегледа. У овом случају, процедуре које практичар може да спроводи, узимајући у обзир факторе у параграфу A37, у погледу тога да ли финансијске информације стеченог ентитета могу да се поткрепе чињеницама, укључују:

- Испитивање одговорне стране о:

- Процесу припреме извора из којег су издвојене финансијске информације стеченог ентитета и поузданости рачуноводствених евиденција са којима је извор усаглашен.

- Да ли су све трансакције евидентиране.

- Да ли је извор из којег су издвојене финансијске информације стеченог ентитета припремљен у складу са рачуноводственим политикама стеченог ентитета.

- Да ли је било промена у рачуноводственим политикама од најскоријег периода који је био предмет ревизије или прегледа, и ако јесте, како је решавано питање ових промена.

- Процени ризика материјално значајног погрешног коришћења извора из којег су издвојене финансијске информације стеченог ентитета као последица криминалне радње.



◦ Утицај промена у пословним активностима и функционисању стеченог ентитета.

• Ако је практичар спровео ревизију или преглед годишњих или периодичних финансијских информација које непосредно претходе, разматрање налаза овакве ревизије или прегледа и да ли би они могли да указују на нека питања у вези са припремом извора из којег су издвојене неусклађене финансијске информације стеченог ентитета.

• Поткрепљивање информација које је обезбедило руководство стеченог ентитета као одговор на упите практичара када се чини да одговори нису у складу са разумевањем практичара о стеченом ентитету или околностима ангажовања.

• Поређење извора из којег су издвојене финансијске информације стеченог ентитета са одговарајућим претходним периодом финансијских информација и, ако је применљиво, годишњим или периодичним финансијским информацијама које им непосредно претходе и разматрање значајних промена са руководством стеченог ентитета.

*Модификовано мишљење ревизије или закључак прегледа или пасус Скретање пажње, у погледу извора из којег су издвојене неусклађене финансијске информације или извор из којег су издвојене финансијске информације стеченог или дезинвестираног ентитета*

Могуће последице (видети параграф 23(а))

A39. Не морају сва модификована мишљења ревизије, закључци прегледа или пасуса *Скретање пажње* било у погледу извора из којег су издвојене неусклађене финансијске информације или извора из којег су издвојене финансијске информације стеченог или дезинвестираног ентитета, нужно да утичу на то да ли про форма финансијске информације могу да се саставе, по свим материјално значајним аспектима, на бази применљивих критеријума. На пример, ревизијско квалификовано мишљење може би бити издато о финансијским информацијама ентитета због необелодањивања накнада лица задужених за управљање као што то захтева применљиви оквир финансијског извештавања. Ако је ово случај и користе се ове финансијске информације као извор из којег су издвојене неусклађене финансијске информације, оваква ограничења не морају имати последице по то да ли про форма извештаји о нето средствима и приходима, могу да се саставе, по свим материјално значајним аспектима, на основи применљивих критеријума.

Одговарајуће додатне активности (видети параграфе 23(б), 24)

A40. Одговарајуће додатне активности које практичар може предузети укључују, на пример:

• У погледу захтева у параграфу 23(б):

◦ Разматрање питања са одговорном страном.

◦ У случајевима када то дозвољавају релевантни закон или регулатива, позивање у извештају практичара на модификовано мишљење ревизије, закључак прегледа, или пасус *Скретање пажње*, ако је, према практичаревом професионалном просуђивању, питање довољно релевантно и од значаја за разумевање про форма финансијских информација од стране корисника.

• У погледу захтева у параграфу 24, у случајевима када то дозвољава релевантни закон или регулатива, модификовање мишљења практичара.

• У случајевима када то дозвољава релевантни закон или регулатива, обустављање издавања извештаја или повлачење из ангажовања.

• Тражење правног савета.

*Процена презентације про форма финансијских информација*

Дистанцирање од финансијских информација које наводе на погрешан закључак (видети параграф 26(б))

A41. IESBA Кодекс захтева од практичара да не дозволи свесно да буде повезан са извештајима, пријавама, саопштењима или другим информацијама за које практичар сматра:

(а) Да садрже материјално значајан погрешан исказ или исказ који наводи на погрешан закључак;

(б) Да садрже неосноване исказе или информације; или

(ц) Да изостављају или нејасно приказују информације чије укључивање се захтева у случајевима када би такво изостављање или нејасан приказ наводили на погрешан закључак.

Обелодањивања која прате про форма финансијске информације (видети параграфе 14(ц), 26(ц))

A42. Одговарајућа обелодањивања могу укључивати питања као што су:

- Природа и сврха про форма финансијских информација, укључујући природу догађаја или трансакције, као и датум на који се претпоставља да се овакав догађај десио, односно да је трансакција извршена;

- Извор из којег су издвојене неусклађене финансијске информације и да ли је објављен извештај ревизије или прегледа о оваквом извештају;

- Про форма усклађивања, укључујући опис и објашњење сваког усклађивања. Ово укључује, у случају информација о стеченом или дезинвестираном ентитету, извор из којег су издвојене овакве информације и да ли је објављен извештај ревизије или прегледа о оваквом извештају;

- Уколико није јавно доступан, опис применљивих критеријума на основу којих су састављене про форма финансијске информације; и

- Извештај у којем је описано да су про форма финансијске информације састављене, само у илустративне сврхе, и да због своје природе не представљају стварну финансијску позицију, финансијске перформансе или токове готовине ентитета.

- Релевантни закон или регулатива могу захтевати ова и друга специфична обелодањивања.

Разматрање значајних накнадних догађаја (видети параграф 26(д))

A43. Будући да практичар не подноси извештај о извору из којег су издвојене неусклађене финансијске информације, не постоји захтев да практичар спроводи процедуре за идентификовање догађаја након датума услед којих би било неопходно ускладити извор, или обелодањивање у оваквом извору. Међутим, неопходно је да практичар размотри да ли је упознат са значајним догађајем након датума извора из којег су издвојене неусклађене финансијске информације који може захтевати помињање или обелодањивање у објашњењима про форма финансијских информација како би се избегло да оне наводе на погрешне закључке. Овакво разматрање засновано је на спровођењу процедура у складу са овим ISAE или практичаревом разумевању ентитета и околности ангажовања. На пример, након датума извора из којег су издвојене неусклађене финансијске информације, ентитет је можда ступио у капиталну трансакцију која укључује конвертовање његовог конвертибилног дуга у капитал, чије би необелодањивање резултирало тиме да про форма финансијске информације наводе на погрешан закључак.

Материјално значајна неусклађеност са другим информацијама (видети параграф 27)

A44. Додатне одговарајуће мере које практичар може предузети ако одговорна страна одбије да ревидира про форма финансијске информације или, по потреби, друге информације, укључују, на пример:

- У случајевима када то релевантни закони или регулатива дозвољавају:
  - Опис материјално значајне неусклађености у извештају практичара.
  - Модификовање мишљења практичара.
  - Обустављање издавања извештаја или повлачење из ангажовања.
- Тражење правног савета.

**Писане изјаве руководства** (видети параграф 28(а))

A45. У појединим околностима, врсте трансакција које су укључене могу захтевати од одговорне стране да одабере рачуноводствене политике за про форма усклађивања која ентитет претходно није морао да формулише, јер није имао релевантне трансакције. У том случају, практичар може захтевати од одговорне стране да прошири писане изјаве како би укључивале и потврду да одабране рачуноводствене политике представљају усвојене политике ентитета за овакве врсте трансакција.

### **Формирање мишљења**

*Уверавање о додатним питањима које захтева релевантни закон или регулатива* (видети параграф 29)

A46. Релевантни закон или регулатива могу захтевати од практичара да изрази мишљење о другим питањима поред тога да ли су про форма финансијске информације састављене, по свим материјално значајним аспектима, на основи применљивих критеријума. У неким од ових околности, може бити неопходно да практичар спроведе додатне процедуре. На пример, релевантни закон или регулатива могу захтевати од практичара да изрази мишљење о томе да ли је основа према којој је одговорна страна саставила про форма финансијске информације у складу са рачуноводственим политикама ентитета. Усклађеност са захтевима у параграфима 18 и 22(ц) овог ISAE обезбеђује основу за изражавање оваквог мишљења.

A47. У другим околностима, практичар ће можда морати да спроведе додатне процедуре. Природа и обим оваквих додатних процедура варира у односу на природу других питања о којима релевантни закон или регулатива захтевају од практичара да изрази мишљење.

Изјава о одговорности практичара за извештај

A48. Релевантни закон или регулатива могу захтевати од практичара да укључи у извештај експлицитну изјаву у којој се наводи или потврђује одговорност практичара за извештај. Укључивање овакве додатне законске или регулаторне изјаве у извештај практичара није у супротности са захтевима овог ISAE.

*Обелодањивање применљивих критеријума* (видети параграф 30)

A49. Одговорна страна не мора да понавља у објашњењима која прате про форма финансијске информације критеријуме које прописује релевантни закон или регулатива, или које објављује овлашћена или призната организација која поставља стандарде. Овакви критеријуми су јавно доступни као део праксе извештавања и стога су имплицитни у састављању про форма финансијских информација одговорне стране.

A50. У случајевима када је одговорна страна развила специфичне критеријуме, неопходно је да ови критеријуми буду обелодањени да би корисници могли да стекну адекватно разумевање о начину на који је одговорна страна саставила про форма финансијске информације.

#### **Припрема извештаја којим се пружа уверавање**

*Наслов* (видети параграф 35(а))

A51. Наслов који указује да извештај представља извештај независног практичара, на пример, „Извештај независног практичара којим се пружа уверавање о састављању про форма финансијских информација садржаних у проспекту“, потврђује да је практичар испунио све релевантне етичке захтеве у погледу независности које захтева ISAE 3000 (ревидиран). На овај начин се прави разлика између извештаја независног практичара и извештаја које издају други.

*Прималац (примаоци)* (видети параграф 35(б))

A52. Релевантни закон или регулатива могу да назначе примаоца(е) извештаја. Алтернативно, практичар може да се договори са ентитетом ко ће бити прималац (примаоци) као део услова ангажовања.

*Уводни пасуси* (видети параграф 35(ц))

A53. Будући да ће про форма финансијске информације бити садржане у проспекту који садржи друге информације, практичар може размотрити, ако облик презентације то дозвољава, укључивање референце којом се идентификује одељак у којем су презентоване про форма финансијске информације. Ово помаже читаоцима да идентификују про форма финансијске информације на које се односи извештај практичара.

*Мишљење* (видети параграфе 13(ц), 35(х))

A54. Да ли ће се користити фраза „про форма финансијске информације су састављене, по свим материјално значајним аспектима на основи [*применљиви критеријуми*],“ или фраза „про форма финансијске информације су адекватно састављене на наведеној основи“ за изражавање мишљења у неком законском систему, утврђује се на основу закона или регулативе који управљају про форма финансијским информацијама у том законском систему, или на основу општеприхваћене праксе у том законском систему.

A55. Релевантни закон или регулатива у појединим законским системима могу прописивати текст мишљења практичара у другачијем облику од оног који је назначен у горњем тексту. Када је ово случај, може бити неопходно да практичар на основу просуђивања утврди да ли би спровођење процедура установљених у овом ISAE омогућило практичару да изрази мишљење формулисано на начин који је прописан законом или регулативом, или би биле неопходне додатне процедуре.

A56. У случајевима када практичар закључи да би спровођење процедура установљених у овом ISAE било довољно да омогући практичару да изрази мишљење формулисано онако како прописују закон или регулатива, може бити прикладно да се овај текст сматра изједначеним са две алтернативне формулације мишљења које су назначене у овом ISAE.

*Илустрација извештаја* (видети параграф 35)

A57. Извештај практичара са немодификованим мишљењем дат је у Прилогу.

-----

*ISAE 3000 (ревидиран), Ангажовања на основу којих се пружа уверавање која нису ангажовања ревизије или прегледа историјских финансијских информација, параграф 12(р).*

*ISAE 3000 (ревидиран), параграф 12 (в)*

*ISAE 3000 (ревидиран), параграфи 3(а), 20 и 34*

ISAE 3000 (ревидиран), параграфи 3(б) и 31(с). Међународни стандард контроле квалитета (ISQC) 1, Контрола квалитета фирми које врше ревизију, преглед финансијских информација, друга ангажовања на основу којих се пружа уверавање и сродне услуге

ISAE 3000 (ревидиран), параграфи 42(б)(ii) и A45

ISAE 3000 (ревидиран), параграфи 74

IESBA Кодекс, параграфи 130.1–130.3

ISAE 3000 (ревидиран), параграф 27

IESBA Кодекс, параграф 110.2

ISAE 3000 (ревидиран), параграф 20

## Прилог

(видети параграф A57)

### **Илустрација извештаја практичара са немодификованим мишљењем** ИЗВЕШТАЈ НЕЗАВИСНОГ ПРАКТИЧАРА КОЈИМ СЕ ПРУЖА УВЕРАВАЊЕ О САСТАВЉАЊУ ПРО ФОРМА ФИНАНСИЈСКИХ ИНФОРМАЦИЈА САДРЖАНИХ У ПРОСПЕКТУ

[Одговарајући прималац (примаоци)]

#### **Извештај о састављању про форма финансијских информација садржаних у проспекту**

Завршили смо ангажовање на основу којег се пружа уверавање извештајем о састављању про форма финансијских информација Компаније АБЦ од стране [одговорна страна]. Про форма финансијске информације састоје се из [извештаја о про форма нето имовини на [датум]], [про форма биланса успеха за период који се завршио [датум]], [извештаја о про форма токовима готовине за период који се завршио [датум]] и повезаних напомена [као што је наведено на страницама хх–хх проспекта који је емитовала компанија]. Применљиви критеријуми на основу којих је [одговорна страна] саставила про форма финансијске информације су [дефинисани у [Регулативи која се односи на хартије од вредности ХХ] и описани у [Напомена Х]]/[описани у [Напомена Х]].

Про форма финансијске информације је саставио [одговорна страна] ради илустрације утицаја [догађај или трансакција] [наведен у Напомени Х] о [финансијској позицији компаније на дан *назначити датум*] [и] [њених/финансијских перформанси компаније [и токова готовине] за период који се завршио *назначити датум*] као да се [догађај или трансакција] одиграо на дан [назначити датум] [и *назначити датум*]. Као део овог процеса, информације о [финансијској позицији], [финансијским перформансама] [и токовима готовине] компаније издвојила је [одговорна страна] из финансијских информација компаније [за период који се завршио [датум]], о којима је објављен [извештај [ревизије]/[прегледа]/није објављен [извештај ревизије или прегледа]].

*Одговорност [Одговорне стране] за про форма финансијске информације*

[Одговорна страна] је одговорна за састављање про форма финансијских информација на основи [применљиви критеријуми].

*Наша независност и контрола квалитета*

Ми смо усклађени са захтевима у погледу независности и другим етичким захтева Етичког кодекса за професионалне рачуновође издатог од стране Међународног одбора за етичке стандарде за рачуновође, који се заснива на основним принципима интегритета, објективности, професионалне компетентности и дужне пажње, поверљивости и професионалног понашања.

Фирма примењује међународни стандард за контролу квалитета ISQC 1. и у складу са тим одржава свеобухватан систем контроле квалитета, укључујући документоване политике и процедуре у вези са усклађеношћу са етичким захтевима, професионалним стандардима и применљивим законским и регулаторним захтевима.

*Одговорност практичара*

Наша одговорност је да изразимо мишљење [као што захтева [Регулатива која се односи на хартије од вредности ХХ]], о томе да ли су про форма финансијске информације састављене, по свим материјално значајним аспектима од стране [одговорна страна] на основи [применљиви критеријуми].

Спровели смо ангажовање у складу са Међународним стандардом за ангажовања на основу којих се пружа уверавање (ISAE) 3420, Ангажовања на основу којих се пружа уверавање са циљем извештавања о састављању про форма финансијских информација садржаних у проспекту, који је објавио Одбор за међународне стандарде ревизије и уверавања. Овај стандард захтева да практичар поштује етичке захтеве и да планира и спроводи процедуре ради стицања уверавања у

разумној мери о томе да ли је [одговорна страна] саставила, по свим материјално значајним аспектима, про форма финансијске информације на основи [применљиви критеријуми].

За сврхе овог ангажовања, нисмо одговорни за ажурирање или поновно издавање извештаја или мишљења о било којим финансијским информацијама које су коришћене за састављање про форма финансијских информација, нити смо, у току овог ангажовања, спровели ревизију или преглед финансијских информација које су коришћене за састављање про форма финансијских информација.

Сврха про форма финансијских информација садржаних у проспекту искључиво је илустровање утицаја значајног догађаја или трансакције на неусклађене финансијске информације ентитета када би се догађај десио или трансакција извршила на раније одабрани датум за сврхе илустрације. Сходно томе, ми не пружамо уверавање да би стварни исход догађаја или трансакције на дан [навести датум] били као што је презентовано.

Ангажовање на основу којег се уверавање у разумној мери са циљем извештавања да ли су про форма финансијске информације састављене, по свим материјално значајним аспектима, на бази применљивих критеријума, укључује спровођење процедура ради процене да ли применљиви критеријуми које је користила [одговорна страна] при састављању про форма финансијских информација обезбеђују разумну основу за презентацију значајних утицаја који се директно могу приписати догађају или трансакцији и ради прибављања одговарајућих доказа о следећем:

- Да ли повезана про форма усклађивања имају одговарајући утицај на ове критеријуме; и
- Да ли про форма финансијске информације осликавају адекватну примену ових усклађивања на неусклађене финансијске информације.

Одабране процедуре зависе од просуђивања практичара, узимајући у обзир практичарево разумевање природе компаније, догађаја или трансакције у односу на које су састављене про форма финансијске информације и друге релевантне околности ангажовања.

Ангажовање, такође, обухвата процену целокупне презентације про форма финансијских информација.

Сматрамо да смо прибавили довољно доказа који су адекватни за обезбеђивање основе за наше мишљење.

#### *Мишљење*

Према нашем мишљењу, [про форма финансијске информације су састављене, по свим материјално значајним аспектима, на бази [применљиви критеријуми]]/ [про форма финансијске информације су адекватно састављене на наведеној основи].

#### **Извештај о другим законским или регулаторним захтевима**

[Релевантни закон или регулатива могу захтевати од практичара да изрази мишљење о другим питањима (видети параграфе А46–А47). Форма и садржај овог одељка о извештају практичара разликоваће се по природи код других оваквих одговорности извештавања.]

[Потпис практичара]

[Датум извештаја практичара]

[Адреса практичара]

-----

*У случајевима када је извештај ревизије или прегледа модификован, може се унети референца на место где је та модификација описана у проспекту.*

*ISQC 1, Контрола квалитета фирми које врше ревизију, преглед финансијских информација, друга ангажовања на основу којих се пружа уверавање и сродне услуге*

#### **МЕЂУНАРОДНИ СТАНДАРД СРОДНИХ УСЛУГА 4400**

(Некадашњи ISA 920)

#### **АНГАЖОВАЊА НА ОБАВЉАЊУ УГОВОРЕНИХ ПОСТУПАКА У ВЕЗИ СА ФИНАНСИЈСКИМ ИНФОРМАЦИЈАМА**

(Стандард је важећи)

#### **САДРЖАЈ**

*Параграф*

Увод 1–3

Циљ ангажовања на обављању уговорених поступака 4–6

Општи принципи ангажовања  
на обављању уговорених поступака 7–8

Дефинисање услова ангажовања 9–12

Планирање 13

Радна документација 14

Поступци и доказ 15–16

Извештавање 17–18

Прилог 1: Илустрација писма о ангажовању на обављању уговорених поступака

Прилог 2: Илустрација извештаја о налазима чињеничног стања у вези са обавезама из пословних односа

Међународни стандард сродних услуга (ISRS) 4400, „Ангажовања на обављању уговорених поступака у вези са финансијским информацијама“ треба тумачити у контексту „Предговора Међународним стандардима контроле квалитета, ревизије, уверавања и сродних услуга“, којим се успостављају примена и надлежност ISRS.

### **Увод**

1. Циљ овог међународног стандарда сродних услуга (ISRS) је да успостави стандарде и пружи смернице о професионалним одговорностима ревизора када се ангажује на обављању уговорених поступака у вези са финансијским информацијама и о облику и садржају извештаја који ревизор издаје у вези са таквим ангажовањем.

2. Овај ISRS је усмерен на ангажовања у вези са финансијским информацијама. Надаље, он може да пружи корисне смернице у погледу нефинансијских информација, под условом да ревизор има адекватно сазнање о конкретном питању и да постоје разумни критеријуми на којима заснива налазе. Овај ISA треба тумачити у контексту ISA 120 „Оквир Међународних стандарда ревизије“. Смернице из других ISA могу бити од користи ревизору приликом примене овог стандарда.

3. Ангажовање на обављању уговорених поступка може укључити ревизора у извођење одређених поступака који се тичу појединачних позиција из финансијских података (на пример, рачуни обавеза и потраживања из пословних односа, набавке од повезаних субјеката, реализација и профит по организационим деловима ентитета), финансијског извештаја (на пример, биланс стања) или чак комплетних финансијских извештаја.

### **Циљ ангажовања на обављању уговорених поступака**

**4. Циљ ангажовања на обављању уговорених поступака је да ревизор изврши поступке ревизијске природе које ревизор, ентитет и одговарајућа трећа лица уговоре и да поднесе извештај о налазима чињеничног стања.**

5. Пошто ревизор само даје извештај о налазима чињеничног стања по основу уговорених поступака, он не изражава уверавање. Уместо тога, корисници извештаја сами процењују извршене поступке и налазе садржане у извештају и извлаче своје сопствене закључке из рада ревизора.

6. Извештај се ограничено доставља само оним странама које су се сложиле да ревизор обави уговорене поступке, пошто остали, који нису упознати са разлозима за обављање поступака, могу погрешно да протумаче резултате.

### **Општи принципи ангажовања на обављању уговорених поступака**

**7. Ревизор треба да се придржава Кодекса етике за професионалне рачуновође који је објавио Одбор за међународне етичке стандарде за рачуновође (IESBA).** Етички принципи који опредељују професионалне одговорности ревизора за ову врсту ангажовања су:

- (а) интегритет;
- (б) објективност;
- (ц) професионална оспособљеност и дужна пажња;
- (д) поверљивост;
- (е) професионално понашање и
- (д) технички стандарди.

Независност није неопходна када се ради о ангажовањима на обављању уговорених поступака, међутим, услови или циљеви ангажовањима или национални стандарди могу захтевати да се ревизор придржава и захтева независности дефинисаних у IESBA-овог *Кодекса етике за*

професионалне рачуновође. У случају када ревизор није независан, констатацију у вези с тим треба навести у извештају о налазима чињеничног стања.

**8. Ревизор треба да обави уговорене поступке у складу са овим Међународним стандардом сродних услуга и условима ангажовања.**

**Дефинисање услова о ангажовању**

**9. Ревизор треба да са представницима ентитета, а обично и са другим наведеним странама којима ће бити достављен примерак извештаја о налазима чињеничног стања, обезбеди јасно разумевање уговорених поступака и услова ангажовања.** Питања о којима треба постићи сагласност укључују:

- природу ангажовања, укључујући чињеницу да изведени поступци неће представљати ревизију или преглед и да сходно томе неће бити изражено уверавање,
- навођење сврхе захтеваног ангажовања,
- идентификацију финансијских информација на које ће бити примењени уговорени поступци,
- природу, време и обим специфичних поступака које треба применити,
- очекивани облик извештаја о налазима чињеничног стања,
- ограничења у вези са дистрибуцијом извештаја о налазима чињеничног стања. Уколико би таква ограничења била у супротности са законским прописима, ревизор не би требало да прихвати ангажовања.

10. У одређеним околностима, на пример, када се поступци договарају између законодавних органа, представника делатности и представника рачуноводствене професије, ревизор можда неће бити у могућности да расправља о поступцима са свим странама којима ће бити достављен извештај. У таквим случајевима, ревизор може да размотри могућност да, на пример, о поступцима води расправу са одговарајућим представницима заинтересованих страна, да анализира релевантну преписку између тих страна или да им пошаље нацрт модела извештаја који ће бити издат.

11. У обостраном је интересу и клијента и ревизора, да ревизор пошаље писмо о ангажовању којим документује кључне услове наименовања. Писмо о ангажовању потврђује ревизорово прихватање наименовања и помаже да се избегне неразумевanje питања као што су циљеви и обим ангажовања, степен одговорности ревизора и форма извештаја који ће бити издат.

12. Питања која треба да буду укључена у писмо о ангажовању обухватају:

- спецификацију поступака које треба обавити на начин који је уговорен између уговорних страна,
- констатацију да ће извештај о налазима чињеничног стања бити достављен само одређеним странама које су уговориле извођење поступака.

Надаље, ревизор може размотрити могућност да уз писмо о ангажовању приложи нацрт модела извештаја о налазима чињеничног стања који ће бити издат. Пример писма о ангажовању дат је у Прилогу 1.

**Планирање**

**13. Ревизор треба да планира посао на начин који омогућава ефективну реализацију ангажовања.**

**Радна документација**

14. Ревизор треба да документује питања која су важна за прибављање доказа којим се поткрепљује извештај о налазима чињеничног стања и доказа да је ангажовање обављено у складу са овим ISRS и условима ангажовања.

**Поступци и доказ**

**15. Ревизор треба да изведе уговорене поступке и да прибављене доказе користи као основу за извештај о налазима чињеничног стања.**

16. Поступци који се примењују код ангажовања за обављање уговорених поступака могу обухватати:

- испитивање и анализу,
- прерачунавање, упоређивање и друге рачунске провере тачности,
- посматрање,
- инспекцију,
- прибављање конфирмација.

Пример извештаја, са илустрацијом поступака који се могу применити код типичних ангажовања на обављању уговорених поступака, дат је у Прилогу 2.

#### **Извештавање**

17. У извештају који се издаје у вези са ангажовањем на обављању уговорених поступака треба описати сврху уговорених поступака са довољно појединости, како би се омогућило читаоцу да разуме природу и обим обављеног посла.

18. **Извештај о налазима чињеничног стања треба да садржи следеће:**

- (а) **назив извештаја;**
- (б) **прималац извештаја (обично клијент који је ангажовао ревизора да обави уговорене поступке);**
- (ц) **идентификацију специфичних финансијских или нефинансијских информација на које су били примењени уговорени поступци;**
- (д) **констатацију да су обављени они поступци који су уговорени са примаоцем извештаја;**
- (е) **констатацију да је ангажовање обављено у складу са Међународним стандардом сродних услуга који се примењује на ангажовању на обављању уговорених поступака, или са релевантним националним стандардима или праксом.**
- (ф) **констатацију да ревизор није независан у односу на ентитете, кад је то релевантно;**
- (г) **идентификација сврхе због које су обављени уговорени поступци;**
- (х) **попис обављених специфичних поступака;**
- (и) **опис ревизорових налаза о чињеничном стању, укључујући довољно детаља о грешкама и нађеним изузецима;**
- (ј) **констатацију да обављени поступци не представљају ни ревизију нити преглед и да се, према томе, не изражава уверавање;**
- (к) **констатацију да, ако би ревизор обавио додатне поступке, ревизију или преглед, можда би била откривена и унета у извештај и друга питања;**
- (л) **констатацију да је извештај намењен само оним странама које су се сложиле да поступци буду обављени;**
- (м) **констатација (када је то применљиво) да се извештај односи само на поједине елементе, рачуне, ставке или одређене финансијске и нефинансијске информације, а да не обухвата целокупне финансијске извештаје ентитета;**
- (н) **датум извештаја;**
- (о) **адресу ревизора и**
- (п) **потпис ревизора.**

Прилог 2 садржи пример извештаја о налазима чињеничног стања издатог у вези са ангажовањем на обављању уговорених поступака у вези са финансијским информацијама.

#### **Перспектива јавног сектора**

1. *Извештај у вези са ангажовањем у јавном сектору не мора бити ограничен само на стране које су уговориле обављање поступака, већ може бити стављен на располагање ширем кругу ентитета или грађана (на пример, парламентарна истрага о одређеном јавном предузећу или министарству).*

2. *Такође треба напоменути да мандати у јавном сектору значајно варирају и треба обратити пажњу на то да се разликују ангажовања која стварно представљају „уговорене поступке“ од ангажовања за које се очекује да ће представљати ревизију финансијских информација, као што је случај код извештаја о пословању.*

-----

*Као што је објашњено у ISA 120 „Оквиру Међународних стандарда ревизије“ ... израз ревизор се користи у ISA када се објашњавају и ревизија и услуге сродне ревизији које се могу обављати. То позивање не значи да лице које обавља услуге сродне ревизији треба да буде и ревизор финансијских извештаја ентитета.“*

#### **Прилог 1**

##### **Илустрација писма о ангажовању на обављању уговорених поступака**

Писмо које следи треба да се користи се као водич у вези са тачком 9. овог ISRS и није дато с намером да буде стандардно писмо. Ово писмо о ангажовању треба да се мења у складу са појединачним захтевима и околностима.

Управном одбору или другом одговарајућем представнику клијента који ангажује ревизора:

Овим писмом потврђујемо наше разумевање услова и циљева нашег ангажовања и природе и ограничења услуга које ћемо пружити. Наше ангажовање ће бити обављено у складу са Међународним стандардом сродних услуга (или релевантним националним стандардима или праксом) који је применљив на ангажовању на обављању уговорених поступака и ту чињеницу ћемо навести у нашем извештају.



Сложили смо се да извршимо следеће поступке и да на основу резултата нашег рада сачинимо извештај о налазима чињеничног стања:

(описати природу, време и обим поступака који ће бити извршени, укључујући, где је то потребно, позив на конкретна документа и евиденције које треба прочитати, појединце с којима треба контактирати и трећа лица од којих треба прибавити конфирмације.)

Поступци које ћемо извести имају за циљ само да Вам помогну у (навести сврху). Наш извештај се не може користити за било које друге сврхе и намењен је само за вашу информацију.

Поступци које ћемо извести неће представљати ревизију нити преглед у складу са Међународним стандардима ревизије (или релевантним националним стандардима или праксом) и, сходно томе, неће бити изражено уверавање.

Очекујемо пуну сарадњу с Вашим особљем и верујемо да ће нам оно ставити на располагање све евиденције, документацију и друге информације које будемо захтевали у вези са нашим ангажовањем.

Накнада за наше услуге, коју ћемо фактурисати у сразмери са обимом обављеног посла, заснована је на времену које ће делегирани појединци утрошити на овом ангажовањем и увећава се за стварни износ трошкова које ти појединци буду имали. Појединачна тарифа по сату рада варира у зависности од степена одговорности и захтеваног искуства и стручности појединаца.

Молимо да приложен примерак овог писма потпишете и вратите, чиме ћете потврдити да је оно у складу са Вашим разумевањем услова ангажовања, укључујући и специфичне поступке о чијем смо се извршењу споразумели.

XYZ и Со

Потпис ревизора

Прихваћено у име АБЦ компаније од стране

(Потпис)

Име и функција

Датум

## **Прилог 2**

### **Илустрација извештаја о налазима чињеничног стања у вези са обавезама из пословних односа**

ИЗВЕШТАЈ О НАЛАЗИМА ЧИЊЕНИЧНОГ СТАЊА

За (навести оне који су ангажовали ревизора)

Обавили смо ниже наведене поступке уговорене са Вама у вези са обавезама из пословних односа АБЦ компаније са стањем на (датум), које су наведене у приложеним табелама (нису приказане у овом примеру). Наше ангажовање је извршено у складу са Међународним стандардом сродних услуга (или релевантним националним стандардима или праксом) који се примењује на ангажовању на обављању уговорених поступака. Поступци које смо извршили имају за циљ да вам помогну у оцени ваљаности стања обавеза из пословних односа и ти поступци су следећи:

1. Добили смо и проверили збирне износе у бруто билансу који садрже износе обавеза из пословних односа на дан (датум), састављене од стране АБЦ компаније и упоредили смо те збирове са салдом на одговарајућем синтетичком рачуну главне књиге.

2. Упоредили смо приложену спецификацију (није приказана у овом примеру) главних добављача и износа обавеза према њима на дан (датум), са називом и износима на аналитичким рачунима садржаним у бруто билансу.

3. Добили смо изводе отворених ставки или смо захтевали од добављача да потврде своја потраживања на дан (датум).

4. Упоредили смо изводе отворених ставки, односно конфирмације са износима наведеним под 2. За неусаглашене износе АБЦ компанија нам је припремила документацију о усаглашавању. У вези са добијеним усаглашавањем, идентификовали смо и спецификовали све неплаћене фактуре, извештаје о одобрењу и нереализоване чекове у износима већим од XXX. Идентификовали смо и испитали накнадно примљене фактуре и извештаје о одобрењу и накнадно реализоване чекове и утврдили да је требало да они фактички у извештајима о усаглашавању буду приказани као отворене ставке.

Извештај о нашим налазима даје се у даљем тексту:

а) У вези са ставком 1, констатовали смо да су збирни износи тачни и да је укупан износ усаглашен.

б) У вези са ставком 2, констатовали смо да се упоређени износи слажу.

ц) У вези са ставком 3, констатовали смо да постоје изводи отворених ставки од свих добављача.

д) У вези са ставком 4, идентификовали смо усаглашене износе, односно за износе који се нису слагали, АБЦ компанија је припремила документацију о усаглашавању и констатовали смо да су необрађени извештаји о одобрењу, фактуре и нереализовани чекови исправно спецификовани као отворене ставке, осим за следеће изузетке:

(Детаљи о изузецима)

Због тога што горњи поступци не представљају ни ревизију нити преглед извршен у складу са Међународним стандардима ревизије (или релевантним националним стандардима или пракси), ми не изражавамо никакво уверавање о стању обавеза из пословних односа на дан (датум).

Да смо извршили додатне поступке или да смо извршили ревизију или преглед финансијских извештаја у складу са Међународним стандардима ревизије (или релевантним националним стандардима ревизије или праксом), можда бисмо запазили и друга питања о којима бисмо Вас известили.

Наш извештај је намењен једино за сврхе наведене у првој тачки овог извештаја и за Вашу информацију и не може се користити у било које друге сврхе или бити достављен другим странама. Овај се извештај односи само на горе спецификоване рачуне и ставке и не може се проширити на финансијске извештаје АБЦ компаније, узете у целини.

Ревизор

Датум

Адреса

**МЕЂУНАРОДНИ СТАНДАРД  
СРОДНИХ УСЛУГА 4410 (РЕВИДИРАН)  
АНГАЖОВАЊА НА КОМПИЛАЦИЈИ**

(Стандард је важећи за извештаје о ангажовању на компилацији израђене на дан 1. јул 2013. године или касније)

**САДРЖАЈ**

*Параграф*

**Увод**

Делокруг овог стандарда 1–4

Ангажовање на компилацији 5–10

Надлежност овог стандарда 11–14

Датум ступања на снагу 15

**Циљеви 16**

**Дефиниције 17**

**Захтеви**

Спровођење ангажовања на компилацији  
у складу са овим стандардом 18–20

Етички захтеви 21

Професионално просуђивање 22

Контрола квалитета на нивоу ангажовања 23

Прихватање и наставак ангажовања 24–26

Комуникација са руководством  
или лицима овлашћеним за управљање 27

Извођење ангажовања 28–37

Документација 38

Извештај практичара 39–41

## **Примена и остала објашњења**

Делокруг овог ISRS A1–A11

Ангажовање на компилацији A12–A18

Етички захтеви A19–A21

Професионално просуђивање A22–A24

Контрола квалитета на нивоу ангажовања A25–A27

Прихватање и наставак ангажовања A28–A40

Комуникација са руководством или лицима овлашћеним за управљање A41

Извођење ангажовања A42–A52

Документација A53–A55

Извештај практичара A56–A63

Прилог 1: Илустрација писма о ангажовању на компилацији

Прилог 2: Илустрација извештаја о компилацији

Међународни стандард сродних услуга (ISRS) 4410 (ревидирано издање), *Ангажовања на компилацији* треба тумачити у контексту *Предговора Међународним стандардима контроле квалитета, ревизије, уверавања и сродних услуга*.

### **Увод**

#### **Делокруг овог стандарда**

1. Овај међународни стандард сродних услуга (ISRS) бави се одговорностима практичара када је ангажован да помогне руководству у припреми и презентацији историјских финансијских информација без прибављања уверавања о тим информацијама, и да извештава о ангажовању у складу са овим ISRS. (видети параграфе A1–A2)

2. Овај стандард важи за ангажовања на компилацији историјских финансијских информација. Овај стандард може да се примењује, по потреби прилагођен, на ангажовања на компилацији информација које нису историјске финансијске информације, и на ангажовања на компилацији нефинансијских информација. У наставку овог стандарда, термин „финансијске информације” односи се на „историјске финансијске информације”. (видети параграфе A3–A4)

3. Када се од практичара захтева да помаже руководству у припреми и презентацији финансијских информација, одговарајућа разматрања морају да се врше у вези са тиме да ли ангажовање треба да буде у складу са овим стандардом. Фактори који указују на то да може бити прикладно да се примењује овај стандард, укључујући извештавање према овом стандарду, обухватају:

- Да ли се финансијске информације захтевају одредбама применљивих закона или регулативе, и да ли се захтева њихово јавно завођење.
- Да ли је вероватније да ће екстерне стране које нису циљни корисници компилација финансијских информација повезати практичара са финансијским информацијама, и да ли постоји ризик да ће бити погрешно протумачено у којој мери је практичар учествовао у изради финансијских информација, на пример:
  - Да ли су финансијске информације намењене још некоме осим руководству и лицима овлашћеним за управљање, или могу да се ставе на увид или дају странама које нису циљни корисници информација; и
  - Да ли је име практичара наведено уз финансијске информације. (видети параграф A5)

#### *Однос са ISQC 1*

4. Системи контроле квалитета, политике и процедуре су одговорност фирме. ISQC 1 се примењује на фирме професионалних рачуновођа у вези са ангажовањима фирме на компилацији. Одредбе овог стандарда у вези са контролом квалитета на нивоу појединачних ангажовања на компилацији су засноване на премиси да је фирма обавезна да примењује ISQC 1 или захтеве који су у најмањој мери једнако строги. (видети параграфе A6–A11)

#### **Ангажовање на компилацији**

5. Руководство може да захтева од професионалног рачуновође у јавној пракси да помаже са припремањем и презентацијом финансијских информација ентитета. Вредност ангажовања на

компилацији спроведеног у складу са овим стандардом за кориснике финансијских информација резултат је примене професионалне стручности у области рачуноводства и финансијског извештавања и усклађености са професионалним стандардима, укључујући релевантне етичке захтеве, и јасне комуникације о природи и обиму ангажовања практичара на компилацији финансијских информација. (видети параграфе A12–A15)

6. Пошто ангажовање на компилацији не представља ангажовање на основу ког се пружа уверавање, ангажовање на компилацији не захтева од ревизора да верификује тачност или потпуност информација обезбеђених од стране руководства за компилацију, или да на други начин прикупља доказе да би изразио ревизијско мишљење или закључак о прегледу у вези са припремом финансијских информација.

7. Руководство сноси одговорност за финансијске информације и за основу на којој су те информације припремљене и презентоване. Та одговорност руководства обухвата и примену просуђивања захтеваних у припреми и презентацији финансијских информација, укључујући и одабир и примену одговарајућих рачуноводствених политика и по потреби, извођење разумних рачуноводствених процена. (видети параграфе A12–A13)

8. Овај стандард не намеће одговорности руководству или лицима овлашћеним за управљање, нити замењује законе и регулативу која се тиче њихових одговорности. Ангажовање извршено у складу са овим стандардом се врши под претпоставком да је руководство, или лица овлашћена за управљање када је то применљиво, прихватило одређене одговорности које су кључне за спровођење ангажовања на компилацији. (видети параграфе A12–A13)

9. Финансијске информације које су предмет ангажовања на компилацији могу да се захтевају из различитих разлога, укључујући:

(а) Да би се постигла усклађеност са захтевима обавезног периодичног финансијског извештавања који су прописани законом или регулативом; или

(б) За сврхе које се не односе на захтеве обавезног периодичног финансијског извештавања који су прописани законом или регулативом, укључујући на пример:

◦ За руководство или лица овлашћена за управљање, припремљене на основи која одговара њиховим потребама (на пример, припрема финансијских информација за интерну употребу).

◦ За периодичне финансијске извештаје који се припремају за екстерне стране на основу уговора или другог облика споразума (као што су финансијске информације које се припремају за финансијере да би се поткрепила молба за одобрење или наставак финансирања).

◦ За сврхе трансакције, на пример, као подршка трансакцији која укључује промене власничке структуре или структуре финансирања (на пример, за спајање или преузимање).

10. Различити оквири финансијског извештавања могу да се користе за припрему или презентацију финансијских информација, у распону од једноставне рачуноводствене основе карактеристичне за одређени ентитети до утврђених стандарда финансијског извештавања. Оквир финансијског извештавања усвојен од стране руководства за припрему и презентацију финансијских информација зависи од природе ентитета и намене информација. (видети параграфе A16–A18)

#### **Надлежност овог стандарда**

11. Овај стандард садржи циљеве које практичар треба да испуни следећи овај стандард, који пружају контекст у ком се налазе захтеви овог стандарда и намера им је да помогну практичару да разуме шта треба да се постигне ангажовањем на компилацији.

12. Овај стандард садржи захтеве, изражене употребом садашњег глаголског времена, који су осмишљени да омогуће практичару да испуни задате циљеве.

13. Поред тога, овај стандард садржи уводни материјал, дефиниције и материјал који се односи на примену и друга објашњења, који обезбеђују контекст релевантан за адекватно разумевање ISRS.

14. Материјал који се односи на примену и друга објашњења пружа додатна објашњења у вези са захтевима и смерницама за испуњење тих захтева. Иако ове смернице саме по себи не представљају захтеве, оне су релевантне за адекватну примену захтева. Материјал који се односи на примену и друга објашњења такође може да пружи основне информације о питањима којима се бави овај стандард а које помажу у примени захтева.

#### **Датум ступања на снагу**

15. Овај стандард важи за извештаје о ангажовању на компилацији који су датирани на 1. јул 2013, или касније.

## **Циљеви**

16. Циљ практичара у ангажовању на компилацији у складу са овим стандардом је да:

(а) Примењује стручност у области рачуноводства и финансијског извештавања да помогне руководству у припреми и презентацији финансијских информација у складу са применљивим оквиром финансијског извештавања на основу информација пружених од стране руководства; и

(б) Извештава у складу са захтевима овог стандарда.

## **Дефиниције**

17. Појмовник који је део овог приручника (Појмовник) садржи и изразе дефинисане у овом стандарду, а такође и описе осталих израза који се помињу у овом стандарду, у циљу доследног тумачења. За сврхе овог стандарда, наведени изрази имају значења описана у наставку:

(а) *Применљив оквир финансијског извештавања* – оквир финансијског извештавања усвојен од стране руководства и, по потреби, лица овлашћених за управљање, за сврхе припреме финансијских извештаја, који је прихватљив с обзиром на природу ентитета и циљ финансијских извештаја, или који се захтева законом или прописима. (видети параграфе А30–А32)

(б) *Ангажовање на компилацији* – Ангажовање у ком практичар примењује стручност у области рачуноводства и финансијског извештавања да помогне руководству у припреми и презентацији финансијских информација у складу са применљивим оквиром финансијског извештавања на основу информација пружених од стране руководства и извештава у складу са захтевима овог стандарда. У овом стандарду, израз „компилација” се користи у том контексту.

(ц) *Партнер у ангажовању* – Партнер или друго лице у фирми које је одговорно за ангажовање, постигнути успех и извештај који се издаје у име фирме, и које, где је то потребно, поседује одговарајућа овлашћења дата од стране професионалног, правног или регулаторног тела.

(д) *Тим који ради на ангажовању* – Сви партнери и запослени који раде на ангажовању као и сви појединци запослени у фирми или мрежи који обављају поступке у склопу ангажовања. То укључује и спољне стручне сараднике ангажоване од стране фирме или мреже фирми.

(е) *Погрешан исказ* – Разлика између износа, класификације, презентације или обелодањивања исказане ставке у финансијским информацијама и износа, класификације, презентације или обелодањивања који су неопходни да би ставка била у складу са применљивим оквиром финансијског извештавања. Погрешан исказ може да буде последица грешке или криминалне радње.

Када су финансијске информације припремљене у складу са оквиром истинитог и објективног приказивања, погрешни искази такође укључују и оне корекције износа, класификације, презентације или обелодањивања које су, по просуђивању практичара, неопходни да би финансијске информације биле истинито и објективно приказане, по свим материјално значајним аспектима, или да дају истинит и објективан приказ.

(ф) *Практичар* – Професионални рачуновођа у јавној пракси који спроводи ангажовање на компилацији. Овај израз укључује партнера у ангажовању или остале чланове тима који ради на ангажовању или, ако је применљиво, фирме. Када ISRS експлицитно налаже да захтев или одговорност испуни партнер у ангажовању, користи се термин „партнер у ангажовању” уместо термина „практичар”. „Партнер у ангажовању” и „фирма” се користе када је то релевантно за њихове еквиваленте у јавном сектору.

(г) *Релевантни етички захтеви* – Етички захтеви који се односе на тим у ангажовању када ради на ангажовању на компилацији. Ови захтеви обично се састоје од Одељака А и Б IEASB-овог *Етичког кодекса за професионалне рачуновође* (не укључујући члан 290. *Независност – Ангажовања на ревизији и прегледу*, и члан 291, *Независност – остала ангажовања на уверавању* у Одељку Б), заједно са националним захтевима који су рестриктивнији. (видети параграф А21)

## **Захтеви**

### **Спровођење ангажовања на компилацији у складу са овим стандардом**

18. Практичар треба да стекне разумевање целокупног текста овог стандарда, укључујући његову примену и остала објашњења, да би разумео његове циљеве и правилно применио његове захтеве.

### *Усклађеност са релевантним захтевима*

19. Практичар испуњава све захтеве овог стандарда осим у случају када одређени захтев није релевантан за ангажовање на компилацији, на пример ако околности наведене у захтеву не постоје у ангажовању.

20. Практичар не може да исказе усклађеност са овим стандардом осим ако практичар није испунио све захтеве овог стандарда који су релевантни за ангажовање на компилацији.

### **Етички захтеви**

21. Практичар треба да се придржава релевантних етичких захтева. (видети параграфе А19–А21)

### **Професионално просуђивање**

22. Практичар треба да примењује професионално просуђивање приликом спровођења ангажовања на компилацији. (видети параграфе A22–A24)

### **Контрола квалитета на нивоу ангажовања**

23. Партнер у ангажовању је одговоран за:

- (a) Укупан квалитет сваког ангажовања на компилацији на ком ради партнер; и
- (б) Спровођење ангажовања у складу са политикама и процедурама фирме које се односе на контролу квалитета кроз: (видети параграф A25)
  - (i) Примену одговарајућих процедура у вези са прихватањем и наставком ангажовања и односа са клијентом; (видети параграф 26)
  - (ii) Стицање уверења да тим који ради на ангажовању у целини има одговарајућу стручност и способности да врши ангажовање на компилацији;
  - (iii) Обраћање пажње на показатеље неусклађености чланова тима који ради на ангажовању са релевантним етичким захтевима и одређивање одговарајућих активности ако партнер у ангажовању дође до сазнања која указују на то да чланови тима који ради на ангажовању нису постигли усклађеност са релевантним етичким захтевима; (видети параграф A27)
  - (iv) Управљање, надзор и спровођење ангажовању у складу са професионалним стандардима и применљивим законским и регулаторним захтевима; и
  - (v) Прихватања одговорности за вођење одговарајуће документације о ангажовању.

### **Прихватање и наставак ангажовања**

*Наставак односа са клијентом, прихватање ангажовања и постизање договора о условима ангажовања*

24. Практичар не прихвата ангажовање уколико практичар није постигао договор о условима ангажовања са руководством и страном која га је ангажовала, ако се разликују, укључујући:

- (a) Предвиђену употребу и дистрибуцију финансијских информација, и сва ограничења употребе или дистрибуције, када је то применљиво; (видети параграфе A20, A28–A29, A32–A33)
- (б) Идентификовање примењивог оквира финансијског извештавања; (видети параграфе A20, A30–A33)
- (ц) Циљ и делокруг ангажовања на компилацији; (видети параграф A20)
- (д) Одговорности практичара, укључујући захтеве о усклађености за релевантним етичким захтевима; (видети параграф A20)
- (е) Одговорност руководства за: (видети параграфе A34–A36)
  - (i) Финансијске информације, њихову припрему и презентацију, у складу са оквиром финансијског извештавања који је прихватљив имајући у виду планирану примену финансијских информација и њихове кориснике;
  - (ii) Тачност и потпуност евиденције, документације, објашњења и других информација стављених на располагање од стране руководства за ангажовање на компилацији; и
  - (iii) Просуђивања која су неопходна за припрему и презентацију финансијских информација, укључујући и оне за које практичар може да пружи помоћ током спровођења ангажовања на компилацији; и (видети параграф A22)
- (ф) Очекивану форму и садржај извештаја практичара.

25. Практичар евидентира договорене услове ангажовања у писму о ангажовању или другом прикладном облику писаног уговора, пре спровођења ангажовања. (видети параграфе A37–A39)

### *Поновна ангажовања*

26. Код поновних ангажовања на компилацији, практичар процењује да ли околности, укључујући измене у разматрању прихватања ангажовања, захтевају ревидирање услова ангажовања и да ли постоји потреба да се руководство подсети о постојећим условима ангажовања (видети параграф A40)

### **Комуникација са руководством или лицима овлашћеним за управљање**

27. Практичар по потребу благовремено комуницира са руководством или лицима овлашћеним за управљање током спровођења ангажовања на компилацији у вези са свим питањима која се односе на ангажовање на компилацији а која су, према професионалном просуђивању практичара,

довољно важна да заслужију пажњу руководства или лица овлашћених за управљање. (видети параграф A41).

### **Извођење ангажовања**

*Разумевање које стиче практичар*

28. Практичар стиче разумевање следећих питања у довољној мери да може да спроведе ангажовање на компилацији: (видети параграфе A42–A44)

(а) Пословања и активности ентитета, укључујући рачуноводствени систем ентитета и његову рачуноводствену евиденцију; и

(б) Применљивог оквира финансијског извештавања, укључујући његову примену у привредној грани којој припада ентитет.

*Компилација финансијских информација*

29. Практичар прави компилацију финансијских информација користећи евиденцију, документацију, објашњења и друге информације, укључујући значајна просуђивања, стављена на располагање од стране руководства.

30. Практичар дискутује са руководством, или са лицима овлашћеним за управљање, о оним значајним просуђивањима за која је практичар пружао помоћ у току прављења компилације финансијских информација. (видети параграф A45)

31. Пре завршетка рада на ангажовању на компилацији, практичар чита финансијске информације у компилацији у светлу стеченог разумевања ентитетовог пословања и активности, и применљивог оквира финансијског извештавања. (видети параграф A46)

32. Ако, током спровођења ангажовања на компилацији, практичар постане свестан чињенице да евиденција, документација, објашњења и друге информације, укључујући значајна просуђивања, која су му стављена на располагање од стране руководства, нису комплетна, тачна или на други начин задовољавајућа, практичар са том чињеницом треба да упозна руководство и захтева додатне или кориговане информације.

33. Ако практичар није у стању да заврши ангажовање на компилацији зато што му руководство није доставило захтевану евиденцију, документацију, објашњења и друге информације, укључујући значајна просуђивања, практичар се повлачи из ангажовања и обавештава руководство и лица овлашћена за управљање о разлозима за повлачење. (видети параграф A52)

34. Ако, током спровођења ангажовања, практичар постане свестан чињенице да:

(а) Компилиране финансијске информације нису адекватне за применљиви оквир финансијског извештавања нити га адекватно описују. (видети параграф A47)

(б) Су неопходне измене компилираних финансијских информација да финансијске информације не буду материјално погрешно исказане; или (видети параграфе A48–A50)

(ц) Компилација финансијских информација на други начин наводи на погрешан закључак, (видети параграф A51)

практичар предлаже руководству одговарајуће измене.

35. Ако руководство одбије или не дозволи практичару да изврши предложене измене на компилацији финансијских информација, практичар се повлачи из ангажовања и обавештава руководство и лица овлашћена за управљање о разлозима за повлачење. (видети параграф A52)

36. Ако повлачење из ангажовања није могуће, практичар утврђује које су професионалне и законске одговорности применљиве у датим околностима.

37. Практичар прибавља потврду од руководства или, ако је применљиво, лица овлашћених за управљање да они прихватају одговорност за финалну верзију компилације финансијских информација. (видети параграф A62)

### **Документација**

38. У документацију о ангажовању практичар укључује: (видети параграфе A53–A55)

(а) значајна питања која су се појавила током ангажовања на компилацији и како је практичар одговорио на та питања;

(б) Евиденцију о томе како су компилиране финансијске информације усаглашене са подржавајућом евиденцијом, документацијом, објашњењима и осталим информацијама стављеним на увид од стране руководства; и

(ц) Копију финалне верзије компилације финансијских информација за које су руководство или, ако је применљиво, лица овлашћена за управљање прихватила одговорност, и извештај руководства. (видети параграф А62)

#### **Извештај практичара**

39. Један од важних циљева извештаја практичара је да јасно пренесе информације о природи ангажовања на компилацији и о улози практичара и његовој одговорности у ангажовању. Извештај практичара није средство за изражавање мишљења или закључка о финансијским информацијама у било ком облику.

40. Извештај практичара објављен за ангажовање на компилацији је у писаном облику и садржи следеће елементе: (видети параграфе А56–А57, А63)

(а) назив извештаја;

(б) адресат, као што се захтева условима ангажовања;

(ц) изјаву да је практичар направио компилацију финансијских информација на основу информација стављених на увид од стране руководства

(д) опис одговорности руководства или, ако је применљиво, лица овлашћених за управљање, у вези са ангажовањем на компилацији и у вези са финансијским информацијама,

(е) идентификацију применљивог оквира финансијског извештавања и ако се примењује оквир финансијског извештавања специјалне намене, опис или референце на опис тог оквира финансијског извештавања специјалне намене у финансијским информацијама.

(ф) идентификацију финансијских информација, укључујући назив сваког елемента финансијске информације ако садржи више од једног елемента и датум финансијске информације или периода на који се она односи;

(г) опис одговорности практичара у изради компилације финансијских информација, укључујући и то да је ангажовање спроведено у складу са овим стандардом и да је практичар поштовао релевантне етичке стандарде;

(х) опис шта ангажовање на компилацији укључује у складу са овим стандардом:

(и) објашњење да:

(i) имајући у виду да ангажовање на компилацији није ангажовање на основу ког се пружа уверавање, од практичара се не захтева да потврди тачност или потпуност информација које су му стављене на увид од стране руководства за израду компилације; и

(ii) у складу са тим, практичар не изражава ревизијско мишљење нити закључак о прегледу о томе да ли су финансијске информације припремљене у складу са применљивим оквиром финансијског извештавања.

(j) ако су финансијске информације припремљене у складу са оквиром финансијског извештавања специјалне намене, објашњавајући параграф који садржи: (видети параграфе А59–А61)

(i) опис сврхе за коју се припремају финансијске информације и ако је неопходно, предвиђене кориснике, или референцу на напомену у финансијским информацијама у којој је тај податак обелодањен; и

(ii) информацију којом се скреће пажња читалаца извештаја на чињеницу да су финансијске информације припремљене у складу са оквиром финансијског извештавања специјалне намене и да, као резултат тога, информације можда неће бити прикладне за друге сврхе;

(к) датум извештаја практичара;

(л) потпис практичара;

(м) адресу практичара.

41. Практичар датира извештај на датум када је практичар завршио израду компилације у складу са овим стандардом. (видети параграф А62).

\* \* \*

#### **Примена и остала објашњења**

##### **Делокруг овог ISRS**

*Општа разматрања* (видети параграф 1)



A1. У ангажовању на компилацији када страна која ангажује практичара није руководство или лица овлашћена за управљање ентитетом, овај стандард по потреби може да се прилагоди.

A2. Услуге или активности које практичар врши током пружања помоћи руководству ентитета у припреми и презентацији финансијских информација ентитета могу да буду различите. Када је практичар ангажован да пружи такве услуге или активности ентитету у складу са овим стандардом, повезаност практичара са финансијским информација се исказује у извештају практичара који се подноси руководству у облику који се захтева овим стандардом. Извештај практичара садржи експлицитну тврдњу практичара о усклађености са овим стандардом.

*Примена ангажовања на компилацији информација које нису историјске финансијске информације (видети параграф 2)*

A3. Овај стандард се односи на ангажовања у којима практичар помаже руководству у припреми и презентацији историјских финансијских информација. Овај стандард може, такође, да се примени, по потреби прилагођен, када је практичар ангажован да помогне руководству у припреми и презентацији осталих финансијских информација. На пример:

- Формалне финансијске информације.
- Проспективне финансијске информације, укључујући финансијске буџете или предвиђања.

A4. Практичар такође може да буде ангажован да помаже руководству у припреми и презентацији нефинансијских информација, на пример, извештаји о емисији гасова са ефектом стаклене баште, статистички извештаји или извештаји о осталим информацијама. У таквим околностима, практичар може да примењује овај стандарда, прилагођен по потреби, као релевантан за такве облике ангажовања.

Разматрања релевантна за примену овог ISRS (видети параграф 3)

A5. Обавезна примена овог стандарда може бити назначена у националним прописима за ангажовања у којима практичари врше услуге релевантне за припрему и презентацију финансијских информација ентитета (као што је припрема историјских финансијских извештаја чије се јавно подношење захтева). Ако није назначена обавезна примена, било у складу са законом или регулативом, или у складу са применљивим професионалним стандардима или на други начин, практичар ипак може да дође до закључка да је примена овог стандарда прикладна у датим околностима.

*Однос са ISQC 1 (видети параграф 4)*

A6. ISQC 1 се бави одговорношћу фирме за успостављање и одржавање свог система контроле квалитета за повезана услужна ангажовања, укључујући ангажовања на компилацији. Те одговорности су усмерене на успостављање:

- Система контроле квалитета фирме; и
- Повезаних политика фирме које су осмишљене у циљу остваривања циљева система контроле квалитета и његових процедура да би се спровела и надзирала усклађеност са тим политикама.

A7. У складу са ISQC 1, фирма има обавезу да успостави и одржава систем контроле квалитета који јој пружа разумно уверавање да:

(а) су фирма и њено особље постигли усклађеност са професионалним стандардима и применљивим законским и регулаторним захтевима; и

(б) су извештаји које објављује фирма или партнери у ангажовању прикладни датим околностима.

A8. У правном систему који није усвојио ISQC 1 у вези са ангажовањима на компилацији могу да постоје захтеви који се односе на контролу квалитета у фирмама које врше таква ангажовања. Одредбе овог стандарда у вези са контролом квалитета на нивоу ангажовања се заснивају на претпоставци да су усвојени захтеви који се односе на контролу квалитета у најмању руку једнако строги као захтеви из ISQC 1. То се постиже када ти захтеви намећу обавезу фирми да испуни захтеве из ISQC 1, укључујући и обавезу да успостави систем контроле квалитета који укључује политике и процедуре које се односе на сваки од поменутих елемената:

- Одговорност руководства за квалитет у фирми;
- Релевантни етички захтеви;
- Прихватање и наставак односа са клијентом и специфичних ангажовања;
- Кадрови;

- Извођење ангажовања; и
- Надзор.

A9. У контексту система за контролу квалитета фирме, тимови који раде на ангажовању имају обавезу да примењују процедуре контроле квалитета које су применљиве у њиховом ангажовању.

A10. Осим у случају да информације које обезбедила фирма или друге стране указују на супротно, тим који ради на ангажовању може да се ослони на систем контроле квалитета фирме. На пример, тим који ради на ангажовању може да се ослони на систем контроле квалитета фирме који се односи на следеће:

- Обезбеђење стручности особља кроз процес запошљавања и формалне обуке;
- Одржавање односа са клијентом кроз системе прихватања и наставка односа;
- Обезбеђење поштовања законских и регулаторних захтева кроз процес надзора.

Када разматра недостатке идентификоване у систему контроле квалитета фирме који могу да утичу на ангажовање на компилацији, партнер у ангажовању може да разматра мере које примењује фирма за отклањање тих недостатака и које партнер у ангажовању сматра довољним у контексту тог ангажовања на компилацији.

A11. Недостатак у систему контроле квалитета фирме не значи нужно да ангажовање на компилацији није спроведено у складу са професионалним стандардима и применљивим законским и регулаторним захтевима, или да извештај практичара није био одговарајући.

#### **Ангажовање на компилацији**

*Коришћење израза „руководство“ и „лица овлашћена за управљање“ (видети параграфе 5, 7–8)*

A12. Одговорности руководства, односно лица овлашћених за управљање, разликују се у зависности од правног система и врсте ентитета. Ове разлике утичу на начин на који практичар примењује захтеве овог стандарда у вези са руководством и лицима овлашћеним за управљање. У складу са тим, синтагма „руководство и ако је применљиво, лица овлашћена за управљање“ која се користи у овом стандарду, има за циљ да скрене пажњу практичару да у различитим ентитетима могу постојати различите структуре и аранжмани управљања и руковођења.

A13. Различите одговорности које се односе на припрему финансијских информација и екстерно финансијско извештавање и које се односе на руководство или лица овлашћена за управљање укључују факторе као што су:

- Ресурси и структура ентитета.
- Улоге руководства, односно лица овлашћених за управљање, унутар ентитета као што је дефинисано релевантним законом или регулативом или, ако не постоји регулатива за ентитет, било каквим формалним споразумима о управљању или одговорности утврђеним за ентитет (на пример, као што је евидентирано у уговорима, или у статуту или било ком другом оснивачком акту ентитета).

У многим малим ентитетима, често не постоји одвојеност између улоге руководства и управљања, или лица овлашћена за управљање ентитетом могу да учествују у руковођењу ентитетом. У већини осталих случајева, посебно у великим ентитетима, руководство је одговорно за вршење послова или активности ентитета и за извештавање о њима, док лица овлашћена за управљање врше надзор над руководством. У већим ентитетима, лица овлашћена за управљање обично имају или преузимају одговорност за одобравање финансијских информација ентитета, нарочито када је сврха тих информација да буду стављене на увид екстерним странама. У великим ентитетима, подгрупа лица овлашћених за управљање, као што је комитет за ревизију, има одређене одговорности за надзор. У појединим правним системима, за припрему финансијских извештаја за ентитет у складу са специфичним оквиром, законски су одговорна лица овлашћена за управљање, а у другим правним системима, то је одговорност руководства.

*Учешће у другим активностима које се односе на припрему и презентацију финансијских информација (видети параграф 5)*

A14. Делокруг ангажовања на компилацији варира у зависности од околности ангажовања. Међутим, у сваком случају укључује пружање помоћи руководству у припреми и презентацији финансијских информација ентитета у складу са оквиром финансијског извештавања, на основу информација стављених на увид од стране руководства. У неким ангажовањима на компилацији, само руководство може унапред да припреми финансијске информације о облику нацрта или прелиминарног извештаја.

A15. Практичар такође може да буде ангажован да предузме одређене друге активности у име руководства, уз ангажовање на компилацији. На пример, од практичара може да се тражи да прикупи, класификује и сумира основне рачуноводствене податке ентитета и да их обради у облику рачуноводствене евиденције све до израде пробног биланса. Пробни биланс се онда користи као основна информација на основу које практичар може да састави финансијске информације које су предмет ангажовања на компилацији који се спроводи у складу са овим стандардом. Ово је обично случај када је реч о мањим ентитетима који немају добро развијене рачуноводствене системе, или о ентитетима који се радије опредељују за екстерно вођење рачуноводствених евиденција. Овај ISRS се не бави таквим додатним активностима које практичар може да врши да би пружио помоћ руководству у другим областима, пре израде компилације финансијских извештаја ентитета.

*Оквири финансијског извештавања (видети параграф 10)*

A16. Финансијске информације могу бити припремљене у складу са оквиром финансијског извештавања који је осмишљен да испуни:

- Уобичајене потребе широког спектра корисника у вези финансијских информација (то јест, „оквир финансијског извештавања опште намене“); или
- Потребе специфичних корисника у вези финансијских информација (то јест, „оквир финансијског извештавања специјалне намене“).

Захтеви применљивог оквира финансијског извештавања одређују облик и садржај финансијских информација. Оквир финансијског извештавања може, у неким случајевима, да се назива и „рачуноводствена основа“.

A17. Примери најчешће коришћених оквира финансијског извештавања опште намене су:

- Међународни стандарди финансијског извештавања (IFRS) и успостављени национални стандарди финансијског извештавања који су применљиви на јавно котиране ентитете.
- Међународни стандард финансијског извештавања за мале и средње ентитете (IFRS за SME) и успостављени национални стандарди финансијског извештавања који су применљиви на мале и средње ентитете.

A18. Примери оквира финансијског извештавања специјалне намене који могу да се користе у зависности од посебне сврхе финансијских информација, су:

- Пореска рачуноводствена основа која се користи у одређеним правним системима за припрему финансијских информација у циљу испуњавања захтева који се односе на пореске обавезе.
- За ентитете од којих се не захтева да користе успостављени оквир финансијског извештавања:
  - Рачуноводствена основа која се користи за финансијске информације одређеног ентитета која је прикладна за предвиђену примену финансијских информација и околности у којима се налази ентитет (на пример, примена готовинске рачуноводствене основе са одређеним обрачунским елементима, као што су потраживања и обавезе, чиме се добија биланс стања и биланс успеха; или примена успостављеног оквира финансијског извештавања који је прилагођен посебној намени за коју се припремају финансијске информације).
  - Готовинска основа из које проистиче извештај о приливима и одливима (на пример, за алокацију вишка готовинских прилива у односу на одливе власницима некретнине за издавање, или за евидентирање промена готовинских средстава неког клуба).

**Етички захтеви** (видети параграф 21)

A19. У делу А IESBA-овог Етичког кодекса успостављени су општи принципи којих практичар треба да се придржава и дат је концептуални оквир за примену тих принципа. Основни принципи су:

- (а) интегритет;
- (б) објективност;
- (ц) професионална оспособљеност и дужна пажња;
- (д) поверљивост;
- (е) професионално понашање.

У делу Б IESBA-овог Етичког кодекса илустровано је како се концептуални оквир примењује у појединим ситуацијама. Да би се постигла усклађеност са Кодексом, претње по усклађеност практичара са релевантним етичким захтевима морају да се идентификују и да се на њих адекватно одговори.

*Етичка разматрања у погледу односа практичара према информацијама* (видети параграфе 21, 24(а)–(д))

A20. У складу са IESBA-овим Етичким кодексом, да би се применио принцип интегритета, од професионалног рачуновође се захтева да не буде свесно повезан са извештајима, пријавама, саопштењима или другим информацијама када професионални рачуновођа верује да информације:

(а) Садрже материјално погрешне извештаје или извештаје који наводе на погрешан закључак;

(б) Садрже немарно припремљене извештаје или информације; или

(ц) Не садрже информације које треба да буду садржане или садрже нејасне информације, када таква изостављања или нејасноће могу да наведу на погрешан закључак.

Када професионални рачуновођа постане свестан да је рачуновођа био повезан са таквим информацијама, према Етичком кодексу, од рачуновође се захтева да се огради од таквих информација.

*Независност* (видети параграф 17(г), 21)

A21. Без обзира на то што се Одељак 290, *Независност – ангажовања на ревизији прегледу* и Одељак 291, *Независност – Остала ангажовања на основу којих се пружа уверавање* у Делу Б-овог Етичког кодекса не примењује на ангажовања на компилацији, национални етички кодекси или закони и регулатива могу да садрже специфичне захтеве или правила о обелодањивању која се односе на независност.

**Професионално просуђивање** (видети параграфе 22, 24(е)(iii))

A22. Професионално просуђивање је кључно за правилно извођење ангажовања на компилацији. То је зато што тумачење релевантних етичких захтева и захтева овог стандарда, као и потреба за доношењем одлука базираних на информацијама током извођења ангажовања на компилацији, захтева примену релевантних знања и искуства на чињенице и околности ангажовања. Професионално просуђивање је неопходно нарочито у случајевима када ангажовање укључује пружање помоћи руководству ентитета у доношењу одлука о:

- Прихватљивости оквира финансијског извештавања који ће се користити за припрему и презентацију финансијских информација ентитета, у смислу предвиђене примене финансијских информација и њихових корисника.

- Примени применљивог оквира финансијског извештавања, укључујући:

- Одабир адекватних рачуноводствених политика у склопу тог оквира;

- Развој рачуноводствених процена које су неопходне да би финансијске информације могле да се припреме и презентују у складу са тим оквиром; и

- Примену и презентацију финансијских информација у складу са применљивим оквиром финансијског извештавања.

Практичар пружа помоћ руководству увек на основу претпоставке да руководство или, ако је применљиво, лица овлашћена за управљање, разумеју значајна просуђивања која се одражавају у финансијским информацијама, и прихватају одговорност за та просуђивања.

A23. Професионално просуђивање укључује примену релевантне обуке, знања и искуства унутар контекста који обезбеђује ISRS и рачуноводствених и етичких стандарда, у доношењу одлука заснованих на информацијама о активностима које су одговарајуће у околностима ангажовања на компилацији.

A24. Професионално просуђивање у појединачним ангажовањима се заснива на чињеницама и околностима које су познате практичару до датума извештаја практичара о ангажовању, укључујући:

- Знање стечено током извођења других ангажовања за ентитет, када је то применљиво (на пример, услуге обрачуна пореза).

- Практичарево разумевање пословања и активности ентитета, укључујући његов рачуноводствени систем, као и примене применљивог оквира финансијског извештавања у привредној грани у којој ентитет послује.

- Мера у којој припрема и презентација финансијских информација захтева примену просуђивања руководства.

**Контрола квалитета на нивоу ангажовања** (видети параграф 23(б))

A25. Активности партнера у ангажовању и одговарајуће поруке осталим члановима тима који ради на ангажовању, у вези са преузимањем одговорности за укупан квалитет сваког ангажовања, истичу важност следећих елемената за постизање квалитета ангажовања:

- (а) Рад који је усклађен са професионалним стандардима и захтевима закона и регулативе;
- (б) Усклађеност са применљивим политикама и процедурама контроле квалитета фирме; и
- (ц) Издавање извештаја практичара о ангажовању у складу са овим стандардом.

*Прихватање и наставак односа са клијентом и ангажовања на компилацији* (видети параграф 23(б)(i))

A26. ISQC 1 захтева од фирме да прибави оне информације које сматра неопходним у датим околностима пре прихватања ангажовања код новог клијента, када одлучује да ли да настави рад на ангажовању и када разматра прихватање новог ангажовања код постојећег клијента. Информације које помажу партнеру у ангажовању да ли је прикладно да прихвати или настави однос са клијентом и ангажовање на компилацији могу да укључују информације о интегритету власника, кључних руководилаца и лица овлашћених за управљање. Ако партнер у ангажовању има разлога да сумња у интегритет руководства до те мере да то може да утиче на адекватно извођење ангажовања, није примерено да прихвати ангажовање.

*Усклађеност са релевантним етичким захтевима у спровођењу ангажовања* (видети параграф 23(б)(iii))

A27. ISQC 1 садржи одговорности фирме за успостављање политика и процедура осмишљених у циљу пружања разумног уверавања да су фирма и њено особље усклађени са релевантним етичким захтевима. Овај стандард садржи одговорности партнера у ангажовању у вези са усклађеношћу тима који ради на ангажовању са релевантним етичким захтевима.

**Прихватање и наставак ангажовања**

*Идентификација намераване употребе финансијских информација* (видети параграф 24(а))

A28. Намеравана употреба финансијских информација се идентификује упућивањем на применљиви закон, регулативу или остале установљене аранжмане у вези са прибављањем финансијских информација ентитета, имајући у виду потребе за финансијским информацијама екстерних или интерних страна који су циљни корисници. Примери за то су финансијске информације које се захтевају од ентитета у вези са вршењем одређене трансакција или захтевом за финансирање, у односу са екстерним странама као што су добављачи, банке и други финансијери.

A29. Идентификација намераване употребе финансијских информација од стране практичара такође укључује и разумевање фактора као што су специфични циљеви руководства или, ако је применљиво, лица овлашћених за управљање, који би требало да се остваре кроз извршење ангажовања на компилацији, или циљева стране која је ангажовала практичара. На пример, организација која даје финансијска средства може да тражи од ентитета да стави на увид финансијске информације састављене од стране професионалног рачуновође да би стекли разумевање одређених аспеката пословања или активности ентитета, припремљене у одређеном облику, у циљу пружања подршке одобравању новог финансирања или наставку постојећег.

*Идентификација применљивог оквира финансијског извештавања* (видети параграф 17(а), 24(б))

A30. Одлука о оквиру финансијског извештавања који руководству усваја за финансијске информације се доноси у контексту намераване употребе информација као што је описано у договореним условима ангажовања и захтевима применљивог закона или регулативе.

A31. Следе примери фактора који указују на то да може бити релевантно разматрање да ли је оквир финансијског извештавања прихватљив:

- Природа ентитета и да ли је то ентитет за који постоји регулатива, на пример, да ли је то профитно оријентисана компанија, ентитет јавног сектора или непрофитна организација.
- Намеравана употреба финансијских информација и циљни корисници. На пример, може бити планирано да финансијске информације може да користи широк спектар корисника или, насупрот томе, само руководство или одређени екстерни корисници у контексту специјалне намене дефинисане као део споразума о условима ангажовања на компилацији.
- Да ли је применљиви оквир финансијског извештавања прописан или дефинисан применљивим законом или регулативом, или уговором или неким другим обликом споразума са

трећом страном, или као део аранжмана о управљању или одговорности добровољно прихваћеног од стране ентитета.

- Природа и облик финансијских информација које ће да се припремају и презентују у складу са применљивим оквиром финансијског извештавања, на пример, комплетан сет финансијских извештаја, појединачни финансијских извештај или финансијске информације презентоване у другом формату договореном између страна уговором или другим обликом споразума.

Релевантни фактори када финансијске информације имају посебну намену (видети параграф 24(а)–(б))

A32. Страна која ангажује практичара обично са циљним корисницима усаглашава природу и облик финансијских информација које имају посебну намену, на пример као што је дефинисано одредбама уговора или споразума о пројекту, које се односе на финансијско извештавање, а које су неопходне да би се поткрепиле трансакције или активности ентитета. Релевантан уговор може да захтева примену утврђеног оквира финансијског извештавања, као што је оквир финансијског извештавања опште намене установљен од стране овлашћеног или признатог тела које доноси стандарде или законом и регулативом. Друга могућност је да уговорне стране у уговору могу да се договоре о примени оквира финансијског извештавања опште намене са модификацијама или прилагођавањима које одговарају њиховим потребама. У том случају, применљиви оквир финансијског извештавања може да буде описан у финансијским информацијама и извештају практичара као одредбе о финансијском извештавању конкретном уговору, а не као упућивање на модификовани оквир финансијског извештавања. У таквим случајевима, без обзира на то што компилација финансијских информација може да буде широко доступна, применљиви оквир финансијског извештавања је оквир специјалне намене, а од практичара се захтева да постигне усклађеност са релевантним захтевима овог стандарда у погледу извештавања.

A33. Када је применљиви оквир финансијског извештавања оквир финансијског извештавања специјалне намене, овај стандард захтева од практичара да евидентира сва ограничења у вези са намераваном употребом или дистрибуцијом финансијских информација у писму о ангажовању, и да у свом извештају наведе да су финансијске информације припремљене на основу оквира финансијског извештавања специјалне намене, и као резултат тога, оне могу бити неприкладне за друге сврхе.

*Одговорности руководства (видети параграф 24(е))*

A34. У складу са овим стандардом, од практичара се захтева да прибави сагласност руководства, или ако је применљиво, лица овлашћених за управљање, о одговорностима руководства у вези са финансијским информацијама и ангажовањем на компилацији, што је услов за прихватање ангажовања. У мањим ентитетима, руководство или, ако је применљиво, лица овлашћена за управљање, можда нису довољно добро информисана о томе које су то одговорности, укључујући и оне које су дефинисане применљивим законима или регулативом. Да би се добила сагласност руководства на основу адекватних информација, практичар ће можда морати да дискутује са руководством о тим одговорностима пре него што затражи сагласност руководства у вези са њиховим одговорностима.

A35. Ако руководство не прихвата своју одговорност у контексту ангажовања на компилацији, практичар не може да прихвати ангажовање нити је примерено да практичар прихвати ангажовање осим ако није обавезан на то законом или регулативом. У околностима када практичар ипак има обавезу да прихвати ангажовање, практичар мора да саопшти руководству значај ових питања и последице по ангажовање.

A36. Практичар има право да се ослони на руководство да му стави на увид све информације релевантне за ангажовање на компилацији и да оне буду тачне, потпуне и благовремено достављене. Облик информација које обезбеђује руководство за сврхе ангажовања варира од околности ангажовања. Уопштено говорећи, оне обухватају евиденцију, документацију, објашњења и остале информације које су релевантне за компилацију финансијских информација на основу применљивог оквира финансијског извештавања. Информације које су стављене практичару на увид могу да укључују, на пример, информације о претпоставкама руководства, намерама или плановима у основи рачуноводствених процена које су потребне да би се израдила компилација информација у складу са применљивим оквиром финансијског извештавања.

*Писмо о ангажовању или други облик писаног споразума (видети параграф 25)*

A37. У интересу је руководства, или стране која ангажује практичара када су те две стране различите; и практичара да практичар пошаље руководству писмо о ангажовању и, ако је применљиво, странама које су га ангажовале, пре извођења ангажовања на компилацији, како би се избегли неспоразуми у вези са ангажовањем на компилацији. Писмо о ангажовању потврђује да практичар прихвата ангажовање и потврђује следећа питања:

- Циљеве и делокруг ангажовања, укључујући и разумевање страна у ангажовању да ангажовање није ангажовање на основу ког се пружа уверавање.

- Намеравана употреба или дистрибуција финансијских информација, и сва ограничења у вези са њиховом употребом или дистрибуцијом (где је то применљиво).

- Одговорности руководства у вези са ангажовањем на компилацији.

- Обим одговорности практичара, укључујући и то да практичар неће изразити ревизијско мишљење или мишљење на основу прегледа финансијских информација.

- Облик и садржај извештаја који практичар треба да објави на крају ангажовања.

Облик и садржај писма о ангажовању

A38. Облик и садржај писма о ангажовању могу да се разликују за свако ангажовање. Поред питања која се захтевају овим стандардом, писмо о ангажовању може да садржи упућивања на, на пример:

- Аранжмане у вези са учешћем других практичара и стручњака у појединим аспектима ангажовања на компилацији.

- Аранжмане који треба да се направе за практичарем који је био претходно ангажован, ако је то случај, када практичар прихвата ангажовање код новог клијента.

- Могућност да се од руководства или, ако је применљиво, лица овлашћених за управљање може захтевати да писаним путем потврде одређене информације или објашњења упућена усменим путем практичару током ангажовања.

- Власништво над информацијама које се користе за сврхе ангажовања на компилацији, при чему се прави разлика између документације и информација ентитета датих на увид практичару за сврхе информација и документације практичара о ангажовању, имајући у виду применљиве законе и регулативу.

- Захтев од руководства, или стране која ангажује практичара када су те две стране различите, да потврди пријем писма о ангажовању и да се сагласи са условима ангажовања изнетим у том документу.

Илустративно писмо о ангажовању

A39. Пример илустративног писма о ангажовању за ангажовање на компилацији наведено је у Прилогу 1 овог стандарда.

*Поновна ангажовања (видети параграф 26)*

A40. Практичар може да одлучи да не шаље ново писмо о ангажовању или други писани споразум за сваки период. Међутим, следећи фактори могу да укажу на то да је прикладно да се ревидирају услови ангажовања на компилацији, или да се подсети руководство, или страна која ангажује практичара, када је то применљиво, о постојећим условима ангажовања:

- Индикације које указује на то да је руководство, или страна која ангажује практичара, када је то применљиво, погрешно разумело циљ и делокруг ангажовања.

- Свака промена или додавање посебних услова ангажовања.

- Недавне промене у највишем руководству ентитета.

- Значајне промене у власништву над ентитетом.

- Значајне промене у природи и обиму пословања ентитета.

- Промене у законским или регулаторним захтевима који утичу на ентитет.

- Промене у применљивом оквиру финансијског извештавања.

**Комуникација са руководством или лицима овлашћеним за управљање** (видети параграф 27)

A41. Прикладно време за комуникацију варира у зависности од околности ангажовања на компилацији. Релевантне околности укључују значај и природу питања и све активности које се очекују од руководства или лица овлашћених за управљање. На пример, може бити прикладно да се пренесу информације о значајним тешкоћама које су се појавиле током ангажовања чим је то изводљиво ако руководство или лица овлашћена за управљање могу да помогну практичару да превлада ту тешкоћу.

**Извођење ангажовања**

*Разумевање које стиче практичар* (видети параграф 28)

A42. Стицање разумевања о пословању и активностима ентитета, укључујући његов рачуноводствени систем и евиденцију, је континуиран процес који траје током целог ангажовања. Разумевањем се успоставља референтни оквир унутар ког практичар врши професионално просуђивање у изради компилације финансијских информација.

A43. Ширина и дубина разумевања које је стекао или стиче практичар о пословању и активностима ентитета су мање од онога које је стекло руководство. То разумевање је усмерено на ниво који је довољан да практичар може да изради компилацију финансијских информација у складу са условима ангажовања.

A44. Примери питања која практичар може да разматра приликом стицања разумевања пословања и активности ентитета и применљивог оквира финансијског извештавања, укључују:

- Величину и сложеност ентитета и његовог пословања.
- Сложеност оквира финансијског извештавања.
- Обавезе или захтеви који се односе на финансијско извештавање ентитета, да ли проистичу из применљивих закона и регулативе, из одредби уговора или друге врсте споразума са трећом страном, или су у контексту добровољног финансијског извештавања.
- Ниво развијености структура руковођења и управљања ентитетом у вези са руковођењем и надзором над рачуноводственим евиденцијама ентитета и системима финансијског извештавања који се налазе у основи припреме финансијских информација ентитета.
- Ниво развијености и сложености система финансијског рачуноводства и извештавања, и повезаних контрола.

*Компилација финансијских информација*  
Значајна просуђивања (видети параграф 30)

A45. У неким ангажовања на компилацији, практичар не пружа помоћ руководству у вршењу значајних просуђивања. У осталим ангажовањима, практичар може да пружи такву помоћ, на пример, у вези са захтеваним рачуноводственим проценама или пружајући помоћ руководству у вези са разматрањем прикладних рачуноводствених политика. Када практичар пружа помоћ неопходно је да се обави дискусија како би руководство или, ако је применљиво, лица овлашћена за управљање разумели значајна просуђивања која се одражавају у финансијским информацијама, и прихватили своју одговорност за та просуђивања.

Читање финансијских информација (видети параграф 31)

A46. Практичар чита финансијске информације да би му то помогао да испуни своје етичке обавезе које су релевантне за ангажовање на компилацији.

Предлагање измена финансијских информација

Упућивање на, или опис применљивог оквира финансијског извештавања (видети параграф 34(а))

A47. Могу постојати околности када је применљиви оквир финансијског извештавања заправо успостављени оквир финансијског извештавања са значајним одступањима. Ако опис применљивог оквира финансијског извештавања у компилацији финансијских информација садржи упућивање на успостављени оквир са значајним одступањима, практичар ће можда морати да размотри да ли упућивање на успостављени оквир наводи на погрешан закључак у околностима ангажовања.

Измене да не би дошло до материјално значајних погрешних исказа и да информације не наводе на погрешан закључак (видети параграф 34(б)–(ц))

A48. Практичар разматра материјални значај у контексту применљивог оквира финансијског извештавања. Неки оквири финансијског извештавања посматрају концепт материјалности у контексту припреме и презентације финансијских информација. Иако финансијски оквири могу да користе различиту терминологију у дискусији о материјалном значају, у начелу се слажу да:

- Погрешни искази, укључујући и пропусте, сматрају се материјално значајним ако је разумно очекивати да, појединачно или заједно, могу да утичу на економске одлуке корисника донете на основу финансијских информација;
- Просуђивања о материјалности се врше у светлу постојећих околности и на њих утиче величина или природа погрешног исказа, или комбинација ова два елемента; о
- Просуђивања о питањима која су од материјалног значаја за кориснике финансијских информација заснована су на разматрању уобичајених потреба за финансијским информацијама



корисника као групе. Могући ефекат погрешних исказа на конкретне појединачне кориснике, чије потребе могу значајно да варирају, се не разматра.

A49. Ако је присутна у применљивом оквиру финансијског извештавања, таква дискусија пружа референтни оквир практичару за разумевање материјалног значаја за сврхе ангажовања на компилацији. У супротном, претходна разматрања пружају практичару референтни оквир.

A50. Начин на који практичар схвата потребе корисника финансијских информација утиче на његов приступ материјалности. У овом контексту, разумно је да практичар претпостави да корисници:

- Поседују разумно знање пословања и економских активности и рачуноводства, као и вољу да проучавају финансијске информације са пажњом коју је разумно очекивати од њих;
- Схватају да су финансијске информације припремљене и презентоване до нивоа материјалности;
- Препознају несигурности које су инхерентне мерењу износа заснованим на коришћењу процена, просуђивања и разматрања будућих догађаја; и
- Доносе разумне економске одлуке на основу података у финансијским информацијама.

A51. Применљиви оквир финансијског извештавања може да садржи и напомену да се финансијске информације припремају у складу са начелом о сталности пословања. Ако практичар постане свестан неизвесности у погледу могућности ентитета да настави пословање у складу са начелом сталности, практичар по потреби може да предложи адекватнију презентацију у складу са применљивим оквиром финансијског извештавања у циљу постизања усклађености са тим оквиром и да би се избегла могућност да финансијске информације наведу кориснике на погрешан закључак.

Околности у којима се захтева од практичара да се повуче из ангажовања (видети параграфе 33, 35)

A52. У околностима на које се односе захтеви овог стандарда, када је повлачење из ангажовања неопходно, обавеза да се обавести руководство и лица овлашћена за управљање о разлозима за повлачење пружа практичару прилику да објасни своје етичке обавезе.

#### **Документација** (видети параграф 38)

A53. Документација захтевана овим стандардом има више намена, укључујући:

- Обезбеђивање евиденције о питањима која су стално релевантна за будућа ангажовања на компилацији.
- Омогућавање да тим који ради на ангажовању, ако је применљиво, сноси одговорност за свој рад, укључујући евидентирање завршетка ангажовања.

A54. Практичар такође може да размотри могућност да у документацију о ангажовању укључи копију пробног биланса, сумарног прегледа значајних рачуноводствених евиденција или других информација које је практичар користио за израду компилације.

A55. Код евидентирања како су финансијске информације у компилацији усаглашене са основним евиденцијама, документацијом, објашњењима и осталим информацијама стављеним на увид практичару од стране руководства за сврхе ангажовања на компилацији, практичар може, на пример, да води евиденцију у којој је приказано усаглашавање салда главне књиге ентитета за информацијама из компилације, укључујући све корекције уноса или друге измене у финансијским информацијама до којих се дошло у сарадњи између руководства и практичара током ангажовања.

#### **Извештај практичара** (видети параграф 40)

A56. Писани извештај обухвата извештаје издате у папирном формату и извештаје у електронском формату.

A57. Када је практичар свестан да ће компилација финансијских информација и извештај практичара бити укључени у извештај који садржи и друге информације, као што је финансијски извештај, практичар може да размотри могућност, ако му облик презентације то дозвољава, да идентификује бројеве страница на којима је презентација финансијских информација. То ће помоћи корисницима да идентификују финансијске информације на које се односи извештај практичара.

#### *Адресат(и) извештаја* (видети параграф 40(б))

A58. Законом или регулативом може да буде одређено на кога извештај практичара треба да буде адресиран у одређеном правном систему. Извештај практичара се обично адресира на страну која је ангажовала практичара под условима ангажовања – најчешће је то руководство ентитета.

*Финансијске информације припремљене на основу оквира финансијског извештавања специјалне намене (видети параграф 40(j))*

A59. У складу са овим стандардом, ако се финансијске информације припремају на основу оквира финансијског извештавања специјалне намене, захтева се да се у извештају практичара скрене пажња читалаца извештаја на оквир финансијског извештавања специјалне намене који је коришћен за финансијске информације и назначи да због тога финансијске информације могу да буду неприкладне за друге намене. Уместо тога може да се унесе додатна одредба којом се ограничава дистрибуција или коришћење, или и једно и друго, извештаја практичара само на циљне кориснике.

A60. Финансијске информације припремљене за одређену сврху могу да се ставе на увид странама које нису циљни корисници, а које могу да траже увид у информације за сврхе које су различите од сврхе за коју су информације планиране. На пример, регулатор може да тражи од одређених ентитета да обезбеде финансијске извештаје припремљене на основу оквира финансијског извештавања специјалне намене и да ти финансијских извештаји буду јавно објављени. То што су такви извештаји доступни ширем кругу страна осим циљних корисника не значи да су ти финансијски извештаји постали финансијски извештаји опште намене. Изјаве практичара чије се укључивање у извештај практичара захтева, имају за циљ да скрену пажњу читалаца на чињеницу да су финансијски извештаји припремљени у складу са оквиром финансијског извештавања специјалне намене и да због тога финансијске информације могу да буду неприкладне за друге намене.

Ограничења у употреби или дистрибуцији извештаја практичара

A61. Практичар може да сматра прикладним да укаже на то да је извештај практичара намењен само за специфичне кориснике финансијских информација. У зависности од закона или регулативе одређеног правног система, то може да се постигне ограничавањем употребе или дистрибуције, или и једног и другог, извештаја практичара само на циљне кориснике.

*Завршетак ангажовања на компилацији и датирање извештаја практичара (видети параграфе 37, 38, 41)*

A62. Процес који постоји унутар ентитета и има за циљ одобравање финансијских информација од стране руководства или, ако је применљиво, лица овлашћених за управљање, представља релевантан фактор за практичара када завршава ангажовање на компилацији. У зависности од природе и сврхе финансијских информација, могуће је да постоји утврђен процес одобравања чија се примена од стране руководства или лица овлашћених за управљање захтева или је прописана применљивим законом или регулативом, а који се односи на припрему и финализацију финансијских информација или финансијских извештаја ентитета.

Илустративни извештаји (видети параграф 40)

A63. Прилог 2 овог стандарда садржи примере практичаревих извештаја о компилацији који садрже захтеване елементе извештаја.

-----

*Међународни стандард контроле квалитета (ISQC1), Контрола квалитета фирми које врше ревизије и преглед финансијских информација, друга ангажовања на основу којих се пружа уверавање и сродне услуге ISQC1. параграф 4*

*Појмовник који се односи на Међународне стандарде објављене од стране IIASB у Међународним стандардима и саопштењима ревизије, контроле квалитета, прегледа, осталих уверавања и сродних услуга, објављеним од стране IFAC. ISQC 1, параграф 11*

*IESBA-ов Етички кодекс, параграф 110.2*

## **Прилог 1**

(видети параграф A39)

### **Илустрација писма о ангажовању на компилацији**

У наставку следи пример писма о ангажовању за ангажовање на компилацији којим се илуструју релевантни захтеви и смернице садржане у овом стандарду. Овај пример писма није стриктан већ за циљ има само да буде смерница која се користи заједно са разматрањима датим у овом стандарду. Биће неопходно да се прилагоди у складу са захтевима и околностима конкретног ангажовања на компилацији. Пример је осмишљен тако да се односи на компилацију финансијских извештаја за један извештајни период и биле би неопходне измене ако би се хтело или очекивало да може да се примени на поновљена ангажовања као што је описано у овом стандарду. Може бити неопходно да се затражи правни савет у вези са прикладношћу сваког предложеног писма.

Ово писмо о ангажовању илуструје следеће околности:

- Треба да се изради компилација финансијских извештаја коју ће користити само руководство компаније (Компанија АБЦ) а коришћење финансијских извештаја је ограничено на руководство. Употреба или дистрибуција извештаја практичара је такође ограничена на руководство.

- Компилација финансијских извештаја садржи само биланс стања компаније на дан 31 децембар, 20X1 и биланс успеха за годину која се завршила, без напомена. Руководство је утврдило да се финансијски извештаји припремају на обрачунској основи, као што је описано.

\* \* \*

Руководству Компаније АБЦ:

[Циљ и делокруг ангажовања на компилацији]  
Захтевали сте да пружимо следеће услуге:

На бази информација које ви обезбедите, ми ћемо вам пружити помоћ у припреми и презентацији следећих финансијских извештаја Компаније АБЦ: биланс стања компаније на дан 31. децембра 20X1. године и биланс успеха за годину која се завршила на тај датум, на бази историјских трошкова, који одражавају све готовинске трансакције, уз обавезе према добављачима и потраживања умањена за исправке потраживања, залихе вредноване на бази просечне набавне вредности, текуће пореске обавезе на датум извештавања, и капитализацију значајних дугорочних средстава по историјској вредности амортизованој на основу процењеног корисног века трајања по праволинијском методу. Ови финансијски извештаји не садрже објашњавајуће напомене осим напомене која садржи опис рачуноводствене основе која је назначена у писму о ангажовању.

Сврха за коју ће финансијских извештаји бити коришћени је да се обезбеде финансијске информације за целу годину које показују финансијску позицију ентитета на дан 31 децембар, 20X1. године, и финансијске перформансе за годину која се завршила на тај датум. Финансијски извештаји су намењени искључиво за вашу употребу и неће бити дистрибуирани другим странама.

Наше одговорности

Ангажовање на компилацији укључује примену стручности из рачуноводства и финансијског извештавања у пружању помоћи у припреми и презентацији финансијских информација. Пошто ангажовање на компилацији није ангажовање на основу ког се пружа уверавање, од нас се не захтева да потврдимо тачност и потпуност информација које нам стављате на увид за ангажовање на компилацији, или да прикупљамо доказе или изражавамо ревизијско мишљење или закључак о прегледу. Сходно томе, не изражавамо ревизијско мишљење нити закључак о томе да ли су финансијских извештаји припремљени у складу са рачуноводственом основом коју сте навели, као што је претходно назначено.

Ангажовање на компилацији ћемо спровести у складу са Међународним стандардом сродних услуга (ISRS) 4410 (ревидиран), *Ангажовања на компилацији*. ISRS 4410 (ревидиран) од нас захтева, током извођења овог ангажовања, усклађеност са релевантним етичким захтевима, укључујући интегритет, објективност, професионалну оспособљеност и дужну пажњу. У том циљу од нас се захтева усклађеност са *Етичким кодексом за професионалне рачуновође* Одбора за Међународне стандарде етике за професионалне рачуновође (IESBA-ов Кодекс).

Ваше одговорности

Ангажовање на компилацији које треба да се врши, изводиће се на бази вашег знања и разумевања да је наша улога да вам пружимо помоћ у припреми и презентацији финансијских извештаја у складу са оквиром финансијског извештавања који сте усвојили за ваше финансијске извештаје. У складу са тим, ви имате следеће опште одговорности који су кључне за наше извођење ангажовања на компилацији у складу са ISRS 4410 (ревидиран):

(а) Одговорност за финансијске извештаје и њихову припрему и презентацију у складу са оквиром финансијског извештавања који је прихватљив у светлу намераване употребе финансијских извештаја и циљних корисника.

(б) Одговорност за тачност и потпуност евиденција, документације, објашњења и осталих информација које нам стављате на увид за сврху компилације финансијских извештаја.

(ц) Одговорност за просуђивања неопходна током припреме и презентације финансијских извештаја, укључујући и оне за које ми можемо да пружимо помоћ током ангажовања на компилацији.

Наш извештај о компилацији

Као део нашег ангажовања, издаћемо извештај који ће бити приложен уз нашу компилацију финансијских извештаја и у ком ће бити описани финансијски извештаји и рад који смо извршили током ангажовања на компилацији (видети Прилог). У овом извештају ће такође бити назначено да је коришћење финансијских извештаја ограничено за сврхе наведене у овом писму, те да су употреба и дистрибуција нашег извештаја о ангажовању на компилацији ограничене на вас као руководство Компаније АБЦ.

Молимо да приложени примерак овог писма потпишете и вратите, чиме ћете потврдити да је оно у складу са вашим разумевањем услова нашег ангажовања на компилацији ваших финансијских извештаја, као што је овде описано, и наших одговорности.

[остале релевантне информације]

[Унети остале информације, као што су услови плаћања, начин обрачуна накнада и остале конкретне услове, као што је прикладно]

XYZ

Прихваћено у име АБЦ компаније од

(потпис)

Име и функција

Датум

-----

У овом илустративном писму о ангажовању, упућивања на „ви“, „ми“, „нас“, „руководство“, „лица овлашћена за управљање“ и „практичар“ се користе или мењају у складу са околностима

## Прилог 2

(видети параграф А63)

### Илустрација извештаја о компилацији

#### Ангажовање на компилацији финансијских извештаја опште намене

- Илустрација 1: Извештај практичара за ангажовање на компилацији финансијских извештаја на основу оквира финансијског извештавања опште намене.

#### Ангажовање на компилацији финансијских извештаја специјалне намене

- Илустрација 2: Извештај практичара за ангажовање на компилацији финансијских извештаја на основу модификованог оквира финансијског извештавања опште намене.

#### Ангажовање на компилацији финансијских извештаја специјалне намене када је употреба или дистрибуција финансијских информација ограничена на циљне кориснике

- Илустрација 3: Извештај практичара за ангажовање на компилацији финансијских извештаја на рачуноводственој основи која је назначена у уговору.

- Илустрација 4: Извештај практичара за ангажовање на компилацији финансијских извештаја на рачуноводственој основи која је одабрана од стране руководства ентитета за финансијске информације које су потребне руководству за сопствене сврхе.

- Илустрација 5: Извештај практичара за ангажовање на компилацији финансијских информација које су елементи, рачуни или ставке (унете одговарајућу референцу на информацију која се захтева у циљу постизања усклађености са регулативом).

#### **Илустрација 1: Извештај практичара за ангажовање на компилацији финансијских извештаја на основу оквира финансијског извештавања опште намене**

- **Финансијски извештај опште намене захтеван применљивим законом којим је прописано да се финансијски извештаји припремају у складу са Међународним стандардима финансијског извештавања за мале и средње ентитете (IFRS за SME)**

ИЗВЕШТАЈ ПРАКТИЧАРА О КОМПИЛАЦИЈИ

[За руководство Компаније АБЦ]

Припремили смо компилацију финансијских извештаја Компаније АБЦ на основу информација које сте нам ставили на увид. Ови финансијски извештаји укључују извештај о финансијској позицији Компаније АБЦ на дан 31. децембар, 20X1, извештај о укупном добитку, извештај о променама на капиталу и извештај о токовима готовине за годину која је завршена на тај датум, као и сумарне податке о значајним рачуноводственим политикама и остала објашњења.

Ангажовање на компилацији смо извршили у складу са Међународним стандардом сродних услуга (ISRS) 4410 (ревидиран), *Ангажовања на компилацији*.

У ангажовању смо применили нашу стручности из рачуноводства и финансијског извештавања у пружању помоћи у припреми и презентацији ових финансијских извештаја у складу са Међународним стандардом финансијског извештавања за мале и средње ентитете (IFRS за SME). Ангажовање смо извршили у складу са релевантним етичким захтевима, укључујући принципе интегритета, објективности, професионалне оспособљености и дужне пажње.

Ви сноситe одговорност за ове финансијске извештаје и тачност и потпуност информација које су коришћене у изради компилације.

Пошто ангажовање на компилацији није ангажовање на основу ког се пружа уверавање, од нас се не захтева да потврдимо тачност и потпуност информација које нам стављате на увид за ангажовање на компилацији. Сходно томе, не изражавамо ревизијско мишљење нити закључак о томе да ли су финансијских извештаја припремљени у складу са IFRS за SME.

[Потпис практичара]

[Датум извештаја практичара]

[Адреса практичара]

**Илустрација 2: Извештај практичара за ангажовање на компилацији финансијских извештаја на основу модификованог оквира финансијског извештавања опште намене.**

- Финансијски извештаји припремљени на основу оквира финансијског извештавања опште намене усвојеног од стране руководства на модификованој основи.
- Применљиви оквир финансијског извештавања је Међународни стандард финансијског извештавања за мале и средње ентитете (IFRS за SME) изузимајући третман некретнина које се ревалоризују уместо да се књиже по набавној вредности (историјском трошку).
- Употреба или дистрибуција финансијских извештаја није ограничена.

ИЗВЕШТАЈ ПРАКТИЧАРА О КОМПИЛАЦИЈИ

[За руководство Компаније АБЦ]

Припремили смо компилацију финансијских извештаја Компаније АБЦ на основу информација које сте нам ставили на увид. Ови финансијски извештаји укључују извештај о финансијској позицији Компаније АБЦ на дан 31. децембар, 20X1, извештај о укупном добитку, извештај о променама на капиталу и извештај о токовима готовине за годину која је завршена на тај датум, као и сумарне податке о значајним рачуноводственим политикама и остала објашњења.

Ангажовање на компилацији смо извршили у складу са Међународним стандардом сродних услуга (ISRS) 4410 (ревидиран), *Ангажовања на компилацији*.

У ангажовању смо применили нашу стручности из рачуноводства и финансијског извештавања у пружању помоћи у припреми и презентацији ових финансијских извештаја у складу са рачуноводственом осном описаном у Напомени X уз финансијске извештаје. Ангажовање смо извршили у складу са релевантним етичким захтевима, укључујући принципе интегритета, објективности, професионалне оспособљености и дужне пажње.

Ви сноситe одговорност за ове финансијске извештаје и тачност и потпуност информација које су коришћене у изради компилације.

Пошто ангажовање на компилацији није ангажовање на основу ког се пружа уверавање, од нас се не захтева да потврдимо тачност и потпуност информација које нам стављате на увид за ангажовање на компилацији. Сходно томе, не изражавамо ревизијско мишљење нити закључак о томе да ли су финансијских извештаја припремљени у складу са рачуноводственом осном описаном у Напомени X уз финансијске извештаје.

Као што је наведено у Напомени X, финансијски извештаји су припремљени и презентовани у складу са Међународним стандардом финансијског извештавања за мале и средње ентитете (IFRS за SME) изузимајући некретнине које се ревалоризују у финансијским извештајима уместо да се књиже по набавној вредности (историјском трошку). Финансијски извештаји су припремљени са циљем описаним у Напомени Y уз финансијске извештаје. У складу са тим, ови финансијски извештаји могу да буду неприкладни за друге намене.

[Потпис практичара]

[Датум извештаја практичара]

[Адреса практичара]

**Илустрација 3: Извештај практичара за ангажовање на компилацији финансијских извештаја на рачуноводственој основи која је назначена у уговору.**

- Финансијски извештаји припремљени у складу са одредбама уговора, уз примену рачуноводствене основе назначене у уговору.
- Практичар је ангажован од стране која није руководство или лица овлашћена за управљање ентитетом.
- Циљни корисници финансијских извештаја су стране назначене у уговору.

**• Употреба и дистрибуција извештаја практичара су ограничене на циљне кориснике финансијских извештаја назначене у уговору.**

ИЗВЕШТАЈ ПРАКТИЧАРА О КОМПИЛАЦИЈИ

[За страну која је ангажовала практичара]

Припремили смо компилацију финансијских извештаја Компаније АБЦ (у даљем тексту, „Компанија“) на основу информација које су нам стављене на увид од стране руководства компаније (у дељем тексту „руководство“). Ови финансијски извештаји укључују [називи елемената финансијских извештаја припремљених у складу са рачуноводственом основом наведеном у Уговору и периоди/дати на које се односе].

Ангажовање на компилацији смо спровели у складу са Међународним стандардом сродних услуга (ISRS) 4410 (ревидиран), *Ангажовања на компилацији*.

У ангажовању смо применили стручности из рачуноводства и финансијског извештавања у пружању помоћи у припреми и презентацији ових финансијских извештаја у складу са рачуноводственом основом описаном у Напомени X уз финансијске извештаје. Ангажовање смо извршили у складу са релевантним етичким захтевима, укључујући принципе интегритета, објективности, професионалне оспособљености и дужне пажње.

Руководство сноси одговорност за ове финансијске извештаје и тачност и потпуност информација које су коришћене у изради компилације.

Пошто ангажовање на компилацији није ангажовање на основу ког се пружа уверавање, од нас се не захтева да потврдимо тачност и потпуност информација које нам стављате на увид за ангажовање на компилацији. Сходно томе, не изражавамо ревизијско мишљење нити закључак о томе да ли су финансијских извештаји припремљени у складу са рачуноводственом основом описаном у Напомени X уз финансијске извештаје.

Као што је наведено у Напомени X, финансијски извештаји су припремљени и презентовани на основи описаној у Одредби Z уговора Компаније са фирмом XYZ, закљученог [унети датум релевантног уговора/споразума] (у даљем тексту „Уговор“) и са циљем описаним у Напомени Y уз финансијске извештаје. У складу са тим, ови финансијски извештаји су намењени само странама наведеним у Уговору и могу да буду неприкладни за друге намене.

Наш извештај о компилацији је намењен искључиво за стране наведене у Уговору и не треба да се дистрибуира другим странама.

[Потпис практичара]

[Датум извештаја практичара]

[Адреса практичара]

**Илустрација 4: Извештај практичара за ангажовање на компилацији финансијских извештаја на рачуноводственој основи која је одабрана од стране руководства ентитета за финансијске информације које су потребне руководству за сопствене сврхе.**

**• Финансијски извештаји припремљени на основу оквира финансијског извештавања специјалне намене, намењени за коришћење од стране руководства компанија за сопствене потребе.**

**• Ови финансијски извештаји обухватају одређене обрачуне и укључују само биланс стања, биланс успеха и једну напомену која се односи на рачуноводствену основу која се користи за финансијске извештаје.**

**• Циљни корисник финансијских извештаја је руководство.**

**• Употреба и дистрибуција извештаја практичара је ограничена на руководство.**

ИЗВЕШТАЈ ПРАКТИЧАРА О КОМПИЛАЦИЈИ

[За руководство Компаније АБЦ]

Припремили смо компилацију финансијских извештаја Компаније АБЦ на основу информација које сте нам ставили на увид. Ови финансијски извештаји укључују биланс стања Компаније АБЦ на дан 31. децембар, 20X1. и биланс успеха за годину која је завршена на тај датум.

Ангажовање на компилацији смо извршили у складу са Међународним стандардом сродних услуга (ISRS) 4410 (ревидиран), *Ангажовања на компилацији*.

У ангажовању смо применили стручности из рачуноводства и финансијског извештавања у пружању помоћи у припреми и презентацији ових финансијских извештаја у складу са рачуноводственом основом описаном у Напомени X уз финансијске извештаје. Ангажовање смо извршили у складу са релевантним етичким захтевима, укључујући принципе интегритета, објективности, професионалне оспособљености и дужне пажње.

Ви носите одговорност за ове финансијске извештаје и тачност и потпуност информација које су коришћене у изради компилације.

Пошто ангажовање на компилацији није ангажовање на основу ког се пружа уверавање, од нас се не захтева да потврдимо тачност и потпуност информација које нам стављате на увид за ангажовање на компилацији. Сходно томе, не изражавамо ревизијско мишљење нити закључак о томе да ли су финансијских извештаји припремљени у складу са рачуноводственом основом описаном у Напомени Х уз финансијске извештаје.

У Напомени Х наведена је основа на којој су припремљени финансијски извештаји, а у Напомени Х њихова намена. У складу са тим, ови финансијски извештаји су намењени само за вашу употребу и могу да буду неприкладни за друге намене.

Наш извештај о компилацији је намењен искључиво за вашу употребу у својству руководства Компаније АБЦ и не треба да се дистрибуира другим странама.

[Потпис практичара]

[Датум извештаја практичара]

[Адреса практичара]

**Илустрација 5: Извештај практичара за ангажовање на компилацији финансијских информација које су елементи, рачуни или ставке (унете одговарајућу референцу на информацију која се захтева у циљу постизања усклађености са регулативом).**

- **Финансијске информације припремљене за специјалне намене, то јест у циљу постизања усклађености са захтевима финансијског извештавања успостављеним од стране регулатора, у складу са одредбама донетим од стране регулатора, које прописују облик и садржај финансијских информација.**
- **Применљиви оквир финансијског извештавања је оквир усклађености.**
- **Финансијске информације имају за циљ да испуне потребе одређених корисника и употребан финансијских информација је ограничена на те кориснике.**
- **Употреба и дистрибуција извештаја практичара је ограничена на циљне кориснике.**

ИЗВЕШТАЈ ПРАКТИЧАРА О КОМПИЛАЦИЈИ

[За руководство Компаније АБЦ]

Припремили смо компилацију пратећег комплета [идентификовати финансијске информације садржане у компилацији] Компаније АБЦ, (у наставку текста „Комплет“) на основу информација које сте нам ставили на увид на дан 31. децембар, 20X1.

Ангажовање на компилацији смо извршили у складу са Међународним стандардом сродних услуга (ISRS) 4410 (ревидиран), *Ангажовања на компилацији*.

У ангажовању смо применили стручности из рачуноводства и финансијског извештавања у пружању помоћи у припреми и презентацији Комплекта прописаног од стране [унети назив или референцу на релевантну регулативу]. Ангажовање смо извршили у складу са релевантним етичким захтевима, укључујући принципе интегритета, објективности, професионалне осposобљености и дужне пажње.

Ви сносите одговорност за Комплет и тачност и потпуност информација које су коришћене у изради компилације.

Пошто ангажовање на компилацији није ангажовање на основу ког се пружа уверавање, од нас се не захтева да потврдимо тачност и потпуност информација које нам стављате на увид за ангажовање на компилацији Комплекта. Сходно томе, не изражавамо ревизијско мишљење нити закључак о томе да ли је Комплет припремљен у складу са [унети назив или референцу на применљиви оквир финансијског извештавања који је назначен у релевантној регулативи].

Као што је наведено у Напомени Х, Комплет је припремљен и презентован на основи прописаној од стране [унети назив или референцу на применљиви оквир финансијског извештавања који је назначен у релевантној регулативи] за сврхе постизања усклађености Компаније АБЦ са [унети назив или референцу на релевантну регулативу]. У складу са тим, овај Комплет је намењен само за ту сврху и може да буде неприкладан за друге намене.

Наш извештај о компилацији је намењен искључиво за употребу од стране АБЦ Компаније и Регулатора Ф, и не треба да се дистрибуира другим странама осим Компаније АБЦ и Регулатора Ф.

[Потпис практичара]

[Датум извештаја практичара]

[Адреса практичара]

-----  
Друга могућност је да се наведе адресат који је назначен у релевантном уговору

Друга могућност је навођење адресата у применљивим захтевима финансијског извештавања.

**МЕЂУНАРОДНИ СТАНДАРДИ И САОПШТЕЊА  
РЕВИЗИЈЕ, КОНТРОЛЕ КВАЛИТЕТА, ПРЕГЛЕДА,  
ОСТАЛИХ УВЕРАВАЊА И СРОДНИХ УСЛУГА  
ДОДАТАК**

## КЊИГА III

## САДРЖАЈ

Страна

### КВАЛИТЕТ РЕВИЗИЈЕ

Оквир за квалитет ревизије:

Кључни елементи који креирају окружење за квалитет ревизије 5–73

### ОКВИР ЗА УВЕРАВАЊЕ

Међународни оквир ангажовања на основу којих се пружа уверавање 74–108

### ОКВИР ЗА КВАЛИТЕТ РЕВИЗИЈЕ: КЉУЧНИ ЕЛЕМЕНТИ КОЈИ КРЕИРАЈУ ОКРУЖЕЊЕ ЗА КВАЛИТЕТ РЕВИЗИЈЕ

#### Визија IAASB-а у погледу Оквира за квалитет ревизије

Циљеви Оквира за квалитет ревизије обухватају:

- Информисаност о кључним елементима квалитета ревизије.
- Подстицање кључних стејкхолдера да истраже начине за побољшање квалитета ревизије.
- Побољшање дијалога између кључних стејкхолдера о овој теми.

Одбор за међународне стандарде ревизије и уверавања (IAASB) очекује да ће Оквир генерисати дискусију и позитивне активности за постизање континуираног побољшања квалитета ревизије.

Од ревизора се захтева да поштују релевантне стандарде ревизије и стандарде контроле квалитета у оквиру ревизијских фирми, као и етичке и друге регулаторне захтеве. Овај Оквир није замена за наведене стандарде, нити се њиме установљавају додатни стандарди или захтеви за спровођење ангажовања ревизије.

#### Предговор

Финансијске информације треба да буду релевантне, благовремене и поуздане да би испуниле потребе корисника. Национални закони и регулатива, као и стејкхолдери ентитета, често захтевају екстерну ревизију појединих елемената финансијских информација које треба да пруже корисницима поузданост да се информацијама може веровати. Да би екстерна ревизија испунила свој циљ, корисници финансијских извештаја који су били предмет ревизије морају поуздано знати да је ревизор радио према одговарајућем стандарду и да је спроведена „квалитетна ревизија“.

Израз „квалитет ревизије“ се често користи у расправама међу стејкхолдерима, у комуникацији са регулаторним телима, телима која постављају стандарде, ревизијским фирмама и у истраживањима и успостављању политика. Квалитет ревизије је комплексна тема и, као што је приказано у Прилогу 1, не постоји дефиниција или анализа која је универзално прихваћена.

Из овог разлога, Одбор за међународне стандарде ревизије и уверавања (IAASB) је развио Оквир за квалитет ревизије (Оквир) који описује факторе инпута, процеса и аутпута, који доприносе квалитету ревизије при ангажовању, показује значај адекватне интеракције међу стејкхолдерима и значај различитих контекстуалних фактора.

IAASB сматра да је овакав Оквир у јавном интересу будући да ће:

- Подстаћи националне ревизијске фирме, међународне мреже ревизијских фирми и професионалне рачуноводствене организације да размишљају о начину унапређења квалитета ревизије и бољем саопштавању информација о квалитету ревизије;
- Подићи ниво свести и разумевања међу стејкхолдерима о значајним елементима квалитета ревизије;
- Омогућити стејкхолдерима да препознају оне факторе који могу да заслужују приоритетну пажњу како би се побољшао квалитет ревизије. На пример, Оквир би могао да се користи за информисање лица овлашћених за управљање о квалитету ревизије и да их подстакне да размотре своје улоге у побољшању тог квалитета;
- Помоћи у постављању стандарда, како на међународном, тако и на националном плану. На пример, IAASB ће користити Оквир приликом ревидирања Међународног стандарда контроле квалитета (ISQC) 1 и Међународних стандарда ревизије (ISA). Такође може помоћи Одбору за међународне етичке стандарде за рачуновође (IESBA) и Одбору за међународне образовне рачуноводствене стандарде (IAESB) у разматрању побољшања њихових меродавних саопштења;



- Омогућити дијалоге и ближу сарадњу између IAASB и кључних стејкхолдера, као и кључних стејкхолдера међу собом;

- Подстаћи академска истраживања о овој теми; и

- Помоћи студентима ревизије да боље разумеју основна начела професије којој желе да се придруже.

## САДРЖАЈ

Страна

Преглед 5

1 Фактори инпута\*\*\* 10

2 Фактори процеса 13

3 Фактори аутпута\*\*\* 14

4 Кључне интеракције у оквиру „ланца“  
финансијског извештавања 21

5 Контекстуални фактори 28

Прилог 1 Комплексност дефинисања квалитета ревизије

Прилог 2 Квалитативне одлике фактора инпута и процеса

### Преглед

1. Израз **квалитет ревизије** обухвата кључне елементе који креирају окружење у којем се максимизира вероватноћа да се квалитетне ревизије спроводе на доследној основи.

2. Циљ ревизије финансијских извештаја је да ревизор формира мишљење о финансијским извештајима на бази прибављања довољно одговарајућих доказа о томе да ли финансијски извештаји не садрже материјално значајне погрешне исказе и да изда извештај у складу са налазима ревизије. **Квалитетна ревизија** је она коју остварује тим на ангажовању који је:

- Испољио одговарајуће вредности, етику и ставове;

- Довољно информисан, вешт и искусан и имао је довољно времена за обављање рада ревизије;

- Примењивао ригорозан процес ревизије и процедуре контроле квалитета који су усклађени са законом, регулативом и применљивим стандардима;

- Обезбедио корисне и благовремене извештаје; и

- Адекватно сарађивао са релевантним стејкхолдерима.

3. Одговорност за спровођење квалитетних ревизија финансијских извештаја припада ревизорима. Међутим, квалитет ревизије се најбоље постиже у окружењу у којем постоји подршка од свих учесника у ланцу финансијског извештавања и одговарајућа интеракција међу њима.

4. Оквир има за циљ подизање свести о кључним елементима квалитета ревизије, чиме се ревизори, ревизијске фирме и други стејкхолдери подстичу да се преиспитају да ли могу да учине више како би повећали квалитет ревизије у својим конкретним окружењима.

5. Оквир се примењује на ревизије свих ентитета без обзира на њихову величину, природу, и комплексност. Такође се примењује на све ревизијске фирме без обзира на њихову величину, укључујући ревизијске фирме које су део мреже или удружења. Међутим, одлике квалитета ревизије које су описане у овом Оквиру разликују се по значају и утичу на квалитет ревизије на различите начине.

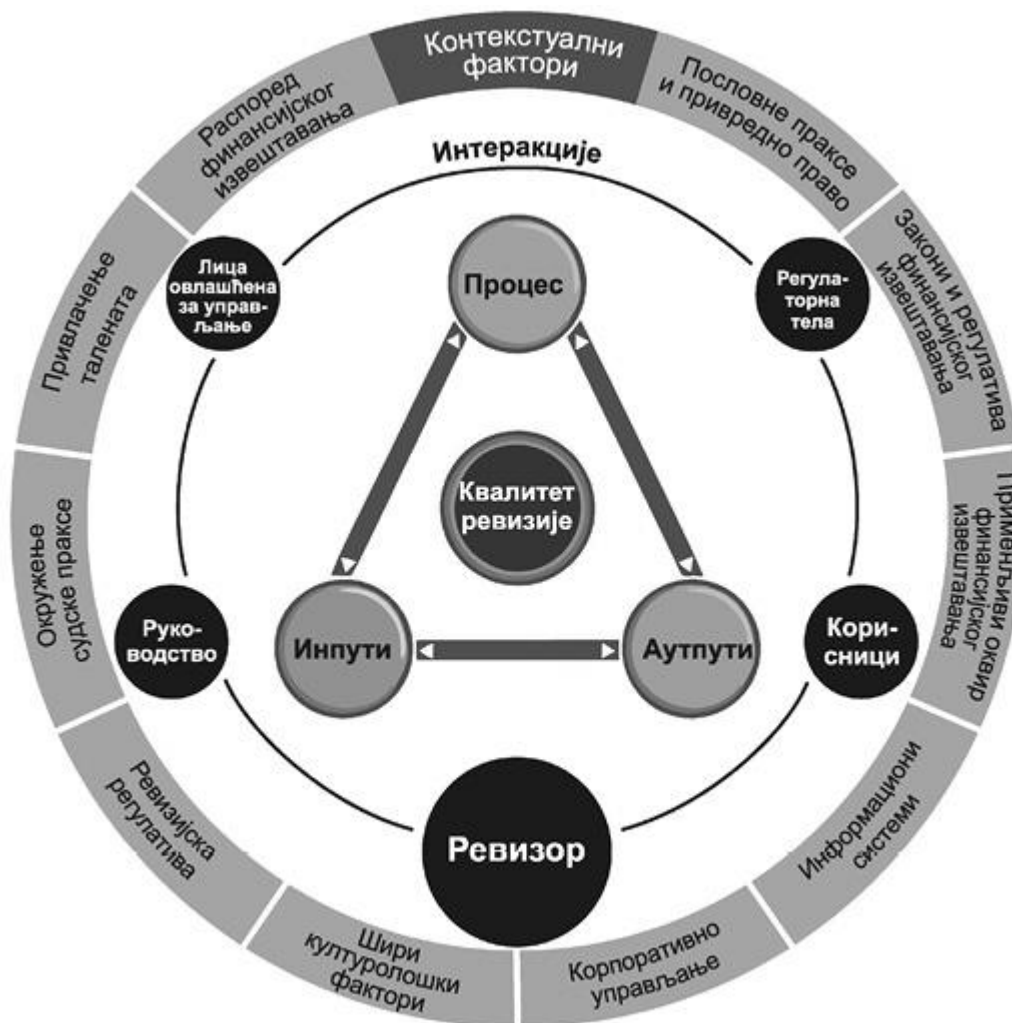
6. Од ревизора се захтева да буду усклађени са релевантним стандардима ревизије и стандардима контроле квалитета за ревизијске фирме, као и етичким и другим регулаторним захтевима. Конкретно, ISQC 1 се односи на одговорности фирме за њен систем контроле квалитета за ревизије. Оквир није замена за овакве стандарде, нити успоставља додатне стандарде или обезбеђује процедуралне захтеве за спровођење ангажовања ревизије.

7. Иако на квалитет појединачне ревизије утичу инпути, процеси, аутпути и интеракције који су описани у овом Оквиру, Оквир за квалитет ревизије, сам по себи, није довољан за сврхе процене квалитета појединачне ревизије. Разлог је у томе што је неопходно детаљно размотрити питања као што су природа, време и обим ревизијских доказа који су прибављени као одговор на ризике од материјално погрешних исказа у одређеном ентитету, адекватност релевантних ревизијских просуђивања и усклађеност са релевантним стандардима.

8. У овом оквиру разликујемо следеће елементе:

- а. Инпуте
- б. Процес
- ц. Аутпуте
- д. Кључне интеракције у оквиру ланца снабдевања за финансијско извештавање
- е. Контекстуалне факторе

Оквир може да се илуструје као што следи:



### Инпути

9. Инпути се групишу у следеће факторе инпута:

а. Вредности, етика и ставови ревизора, на које, са друге стране, утиче култура која преовлађује у ревизијској фирми; и

б. Знање, вештине и искуство ревизора и време које им се додељује за спровођење ревизије.

10. У оквиру ових фактора, квалитативне одлике се додатно организују у оне које се директно примењују на:

а. Нивоу ангажовања ревизије;

б. Нивоу ревизијске фирме и стога индиректно на све ревизије које предузима та ревизијска фирма; и

ц. Националном (или законодавном) нивоу и стога индиректно на све ревизијске фирме које раде у тој земљи и ревизије које оне врше.

11. Прилог 2 детаљније описује квалитативне одлике фактора инпута за нивое ангажовања, фирме и национални ниво.

12. На инпуте за квалитет ревизије утицаће контекст у којем се спроводи ревизија, интеракције са кључним стејкхолдерима и аутпути. На пример, закони и регулатива (контекст) могу захтевати специфичне извештаје (аутпут) који утичу на вештине (инпут) које се користе.

### **Процес**

13. Ригорозност процеса ревизије и процедура контроле квалитета утичу на квалитет ревизије. У прилогу 2 детаљније су описане квалитативне одлике овог фактора процеса за нивое ангажовања, фирме и национални ниво.

### **Аутпути**

14. Аутпути обухватају извештаје и информације које формално припрема и презентује једна страна за другу, као и аутпуте који произилазе из ревизијског процеса, а који генерално нису видљиви онима изван организације која је предмет ревизије. На пример, они могу обухватати побољшања пракси финансијског извештавања ентитета и интерних контрола над финансијским извештавањем, што може бити резултат налаза ревизора.

15. Аутпути из ревизије често се одређују према контексту, укључујући законодавне захтеве. Мада поједини стејкхолдери могу да утичу на природу аутпута, други имају мање утицаја. Штавише, за неке стејкхолдере, као што су инвеститори у котираним компанијама, извештај ревизора је примарни аутпут.

### **Кључне интеракције у оквиру ланца финансијског извештавања**

16. Иако сваки појединачни стејкхолдер у ланцу финансијског извештавања има значајну улогу у подржавању финансијског извештавања високог квалитета, начин на који стејкхолдери комуницирају може имати одређени утицај на квалитет ревизије. На ове интеракције, укључујући формалну и неформалну комуникацију, утицаће контекст у којем се спроводи ревизија што омогућава постојање динамичног односа између инпута и аутпута. На пример, дискусије између ревизора и комитета за ревизију котиране компаније у фази планирања могу утицати на коришћење специјализованих вештина (инпута) и форме и садржине ревизоровог извештаја за лица овлашћена за управљање (аутпут). Супротно томе, за компаније које су у приватном власништву, такође може постојати блиска повезаност са власницима током трајања ревизије. У оваквим околностима, могу постојати честе неформалне комуникације, које доприносе квалитету ревизије.

### **Контекстуални фактори**

17. Постоји низ фактора повезаних са окружењем – или контекстом – као што су закони и регулатива и корпоративно управљање, који потенцијално могу да утичу на природу и квалитет финансијског извештавања, и, директно или индиректно, на квалитет ревизије. Када је прикладно, ревизори реагују на ове факторе приликом утврђивања најбољег начина за прибављање довољно адекватних ревизијских доказа.

#### **1. Фактори инпута**

1. Квалитетне ревизије подразумевају ревизоре који:

- Испољавају одговарајуће вредности, етику и ставове; и
- Поседују довољно знања, вештина и искуства и додељено им је довољно времена за обављање ревизијског рада.

2. Доле су описане кључне одлике које утичу на квалитет ревизије. Ове одлике примењују се на нивоу ангажовања ревизије, на нивоу ревизијске фирме и на националном (или законодавном) нивоу. Свака одлика и ниво описани су засебним одељцима.

#### **1.1 Вредности, етика и ставови – Ниво ангажовања** (видети параграфе 2–16 Прилога 2)

3. Партнер у ангажовању ревизије је одговоран за ангажовање ревизије и стога је директно одговоран за квалитет ревизије. Поред преузимања одговорности за спровођење ревизије, партнер у ангажовању ревизије има кључну улогу у обезбеђивању да тим на ангажовању испољава вредности, етику и ставове који су неопходни да подрже квалитетну ревизију.

Кључне одлике су:

- Тим на ангажовању препознаје: да је ревизија спроведена у интересу шире јавности; и значај усклађености са етичким захтевима.
- Тим на ангажовању испољава објективност и интегритет.
- Тим на ангажовању је независан.

- Тим на ангажовању испољава професионалну оспособљеност и дужну пажњу.
- Тим на ангажовању испољава професионални скептицизам.

### **1.2 Вредности, етика и ставови – ниво фирме** (видети параграфе 17–32 Прилога 2)

4. Култура ревизијске фирме има значајан утицај на вредности, етику и ставове партнера у ревизији и других чланова тима на ангажовању зато што окружење у којем ради тим на ангажовању може значајно да утиче на начин размишљања партнера и особља и самим тим на начин на који испуњавају своје одговорности. Иако је ревизија осмишљена да заштити јавни интерес, ревизијске фирме су често комерцијални ентитети. Култура сваке фирме представља значајан фактор у одређивању како њени партнери и особље раде у јавном интересу истовремено остварујући комерцијалне циљеве фирме.

5. Кључне одлике у погледу креирања културе у којој се вреднује квалитет ревизије су:

- Постојање управљачких уређења којима се успоставља одговарајућа „смерница са врха“ и која имају за циљ да заштите независност фирме.
- Неопходне личне карактеристике се промовишу путем система похвале и награђивања који подржавају квалитет ревизије.
- Фирма наглашава значај обезбеђивања партнерима и особљу могућности за континуирани професионални развој и приступа техничкој подршци високог квалитета.
- Фирма промовише културу консултовања о спорним питањима.
- Постоје ригорозни системи за доношење одлука о прихватању и наставку сарадње са клијентима.

### **1.3 Вредности, етика и ставови – национални ниво** (видети параграфе 33–40 Прилога 2)

6. Националне ревизијске регулаторне активности имају значајан утицај на културу унутар фирми и вредности, етику и ставове партнера у ревизији и других чланова тима на ангажовању. Кључне одлике су:

- Прописани су етички захтеви који јасно дефинишу основне етичке принципе и специфичне захтеве који се примењују.
- Регулаторна тела, национална тела за постављање стандарда и професионалне рачуноводствене организације активно обезбеђују да су етички принципи јасни и да се доследно примењују.
- Информације које су релевантне за одлуке о прихватању клијента размењују се међу ревизијским фирмама.

### **1.4 Знање, вештине, искуство и време – ниво ангажовања** (видети параграфе 41–58, Прилога 2)

7. Партнер у ангажовању ревизије има одговорност да се увери да тим на ангажовању колективно поседује одговарајуће компетенције и да тим има довољно времена како би могао да прибави довољно ревизијских доказа пре издавања ревизијског мишљења.

8. Кључне одлике су:

- Партнери и особље имају неопходне компетенције.
- Партнери и особље разумеју пословање ентитета.
- Партнери и особље доносе разумна просуђивања.
- Партнер на ангажовању ревизије активно учествује у процени ризика, планирању, надгледању и прегледу обављеног рада.
- Особље које спроводи детаљни ревизијски рад „на терену“ има довољно искуства, њихов рад се адекватно усмерава, надгледа и награђује, и постоји разуман степен сталности особља.
- Партнери и особље имају довољно времена за ефективно спровођење ревизије.
- Партнер у ангажовању ревизије и други искусни чланови тима на ангажовању на располагању су руководству и лицима овлашћеним за управљање.

### **1.5 Знање, вештине, искуство и време – ниво фирме** (видети параграфе 59–70 Прилога 2)

9. Политике и процедуре ревизијске фирме утицаће на неопходно знање и искуство партнера у ангажовању ревизије и других чланова тима на ангажовању, као и на време које им је на располагању за предузимање неопходног ревизијског рада. Кључне одлике су:

- Партнери и особље имају довољно времена да се баве комплексним питањима када се појаве.
- Тимови на ангажовању су адекватно структурирани.
- Партнери и више особље врше благовремене процене мање искусног особља као и одговарајуће подучавање или обуке „на лицу места“.
- Партнерима и особљу се пружа довољно обуке о ревизији, рачуноводству и, по потреби, о специјализованим питањима привредне гране.

**1.6 Знање, вештине, искуство и време – национални ниво** (видети параграфе 71–80, Прилога 2)

10. Националне активности могу да утичу на оспособљеност ревизора. Кључне одлике су:

- Постоји строго уређење за издавање лиценци ревизијским фирмама/појединачним ревизорима.
- Захтеви у погледу едукације су јасно дефинисани, за обуке постоје адекватни ресурси и ефективне су.
- Уређено је информисање ревизора о текућим питањима и обезбеђивање обуке за њих у погледу нових рачуноводствених, ревизијских или регулаторних захтева.
- Ревизијска професија је добро позиционирана како би привукла и задржала појединце са одговарајућим квалитетима.

## **2. Фактори процеса**

11. Квалитетне ревизије обухватају ревизоре који примењују строге процесе ревизије и процедуре контроле квалитета који су усклађени са законима, регулативом и применљивим стандардима.

**2.1 Процес ревизије и процедуре контроле квалитета – ниво ангажовања** (видети параграфе 81–93 Прилога 2)

12. Ревизије треба да буду спроведене у складу са стандардима ревизије и подложни су процедурама контроле квалитета фирме које су у складу са стандардом ISQC 1. Они обезбеђују основу за дисциплиновани приступ процене ризика, планирање и спровођење ревизијских процедура и коначно формирање и изражавање мишљења. Понекад, методологије и интерне политике и процедуре ревизијских фирми обезбеђују конкретније упутство о питањима као што су ко предузима одређене активности, захтеви у погледу интерних консултација и формати документације.

13. Иако стандарди ревизије и методологија ревизијске фирме обликују процес ревизије, начин на који ће се тај процес примењивати у пракси, биће прилагођен одређеној ревизији. Кључне одлике су:

- Тим на ангажовању је усклађен са стандардима ревизије, релевантним законима и регулативом и са процедурама контроле квалитета фирме.
- Тим на ангажовању адекватно користи информациону технологију.
- Постоји ефективна интеракција са другима који учествују у ревизији.
- Постоје адекватни договори са руководством у циљу постизања ефективног и ефикасног процеса ревизије.

**2.2 Процес ревизије и процедуре контроле квалитета – ниво фирме** (видети параграфе 94–111, Прилога 2)

14. Политике и процедуре ревизијске фирме утицаће на процес ревизије. Кључне одлике које доприносе квалитету ревизије су:

- Ревизијска методологија се прилагођава развоју професионалних стандарда и налазима интерних прегледа контроле квалитета и екстерних инспекција.
- Ревизијска методологија подстиче појединачне чланове тима да примењују професионални скептицизам и примењују адекватно професионално просуђивање.
- Методологија захтева ефективан надзор и преглед рада ревизије.

- Методологија захтева одговарајућу ревизијску документацију.
- Установљене су ригорозне процедуре контроле квалитета и квалитет ревизије се прати, и предузимају се одговарајуће потребне мере.
- Када је неопходно, предузимају се ефективни прегледи контроле квалитета ангажовања (EQCR).

**2.3 Процес ревизије и процедуре контроле квалитета – национални ниво** (видети параграфе 112–119, Прилога 2)

15. Националне ревизијске регулаторне активности могу да утичу на процес ревизије.

16. Одбор за међународне стандарде ревизије и уверавања (IAASB) објављује Међународне стандарде ревизије (ISA). Одбор за међународне етичке стандарде за рачуновође (IESBA) поставља етичке стандарде високог квалитета за професионалне рачуновође путем развијања строгог, међународно признатог Етичког кодекса за професионалне рачуновође. Одбор за међународне стандарде едукације за рачуновође (IESBA) развија и унапређује професионалну рачуноводствену едукацију – обухватајући техничку стручност, као и професионалне вештине, вредности, етику и ставове за професионалне рачуновође – путем доношења Међународних стандарда едукације (IES). Ови стандарди широм су усвојени на националном нивоу. Кључне одлике су:

- Доносе се стандарди ревизије и други стандарди који разјашњавају основне циљеве као и специфичне захтеве који се примењују.
- Тела која су одговорна за екстерне инспекције ревизије узимају у обзир релевантне одлике квалитета ревизије, како унутар ревизијских фирми тако и у појединачним ангажовањима ревизије.
- Постоје ефективни системи за истраживање навода о неуспелим ревизијама и предузимање дисциплинских мера по потреби.

### 3. Фактори аутпута

17. Различити стејкхолдери добијају различите аутпуте од ревизије. Ови аутпути ће се вероватно процењивати у погледу њихове корисности и благовремености и посматраће се као аспекти квалитета ревизије. Они такође могу:

- Обезбедити шири увид у квалитет ревизије. На пример, извештаји од регулаторних тела за ревизију вероватно ће описати недостатке који су идентификовани у активностима инспекције; и
- Директно утицати на квалитет ревизије. На пример, поседовање специфичне одговорности извештавања о одређеном питању, као што је ефективност интерних контрола, може резултирати озбиљнијим радом у тој области.

18. Поједини стејкхолдери, нарочито руководство, лица овлашћена за управљање, и нека регулаторна тела, имају директнији увид у одређене инпуте квалитета ревизије и стога су у бољем положају да их процењују, макар јединим делом. Аутпути од ових других стејкхолдера, на пример, информације које обезбеђују комитети за ревизију, могу обезбедити корисне информације о квалитету ревизије екстерним корисницима.

19. Релевантни аутпути могу да обухватају:

Ниво	Аутпути
<b>3.1 Ниво ангажовања</b>	<b>Од ревизора</b>
	3.1.1 Извештаји ревизора корисницима финансијских извештаја који су били предмет ревизије
	3.1.2 Извештаји ревизора лицима овлашћеним за управљање
	3.1.3 Извештаји ревизора руководству
	3.1.4 Извештаји ревизора финансијским и регулаторним телима финансијског сектора
	<b>Од ентитета</b>
3.1.5 Финансијски извештаји који су били предмет ревизије	
3.1.6 Извештаји од лица овлашћених за управљање, укључујући комитете за ревизију	
	<b>Од регулаторних тела за ревизију</b>

Ниво	Аутпути
	3.1.7 Регулаторна тела која обезбеђују информације о појединачним ревизијама
3.2 Ниво фирме и национални ниво	<p><b>Од ревизијске фирме</b></p> <p>3.2.1 Извештаји о транспарентности</p> <p>3.2.2 Годишњи и други извештаји</p> <p><b>Од регулаторних тела за ревизију</b></p> <p>3.2.3 Обезбеђивање заједничког становишта о резултатима инспекција ревизијских фирми</p>

### 3.1 Аутпути – Ниво ангажовања

3.1.1 *Извештаји ревизора корисницима финансијских извештаја који су били предмет ревизије*

20. Примарни аутпут ревизије је мишљење ревизора које обезбеђује корисницима поверење у поузданост финансијских извештаја који су били предмет ревизије. За већину корисника, одсуство модификованог мишљења ревизора је значајан показатељ о поузданости финансијских информација. На вредност овог показатеља може утицати низ фактора, укључујући репутацију ревизијске фирме која је спровела ревизију, као и претпоставка о ефикасности примењеног процеса ревизије.

21. Извештај ревизора обезбеђује ревизору могућност да пружи информације које ће корисницима дати увид у рад и налазе ревизора, а самим тим и у квалитет обављене ревизије. Међутим, ревизори не користе увек ову могућност, и извештај ревизора је, током година, стандардизован. Осим у околностима када је мишљење ревизора модификовано, обично се не обезбеђују информације о раду и налазима ревизора.

22. Поред проширивања информација које су садржане у извештају ревизора, његова корисност може такође да се повећа ако садржи додатно уверавање о специфичним питањима како то захтевају закон или регулатива. У појединим случајевима, овакво уверавање може да се обезбеди без проширења делокруга ревизије (на пример, потврдом да је руководство обезбедило ревизору све захтеване информације и објашњења). У другим случајевима, делокруг ревизије неопходно је проширити (на пример, обезбеђивање уверавања о ефикасности интерних контрола над финансијским извештавањем).

23. Више информације о ревизији обично обезбеђују ревизори јавног сектора било у главном извештају ревизора или у допунском извештају који је доступан јавности. Поред тога, ревизори јавног сектора понекад обављају свој рад у окружењу које даје грађанима приступ званичним документима. Ова слобода информација може имати за резултат то да ревизор у јавном сектору обелодани детаљније информације о својим ревизијама, на пример, о пословним ризицима и интерним контролама ентитета.

#### 3.1.2 *Извештаји ревизора лицима овлашћеним за управљање*

24. Стандарди ревизије обично захтевају од ревизора да благовремено комуницира са лицима овлашћеним за управљање о специфичним питањима. На пример, ISA захтевају комуникацију о:

- Одговорностима ревизора.
- Планираном делокругу и времену ревизије.
- Информацијама о претњама по објективност ревизора и повезаним заштитним мерама које су примењене.
- Значајним налазима ревизије.

25. Оваква питања често су обухваћена писаним извештајима за лица овлашћена за управљање. Међутим, очекује се да захтеви стандарда ревизије подстакну шире и обимније разговоре између ревизора и лица овлашћених за управљање. Лица овлашћена за управљање вероватно ће проценити вредност и време писаних извештаја и мање формалних комуникација приликом разматрања укупног квалитета ревизије.

26. У погледу квалитета и корисности комуникације, лица овлашћена за управљање могу нарочито да вреднују комуникацију ревизора која обезбеђује:

- Објективни увид у погледу перформанси руководства при испуњавању одговорности за припрему финансијских извештаја;
- Увид у праксе финансијског извештавања ентитета, укључујући рад интерних контрола;

- Препоруке за побољшање процеса извештавања ентитета; и
- Информације које им омогућавају да ефективно испуњавају своје одговорности у погледу управљања.

### 3.1.3 Извештаји ревизора руководству

27. Током трајања ревизије, ревизор ће такође имати обимну комуникацију са руководством. Велики број ових комуникација биће неформалне, али ревизор може одлучити, или руководство може захтевати, да ревизор формализује своја запажања у писаном извештају. У оваквим околностима, руководство ће вероватно ставити акценат на уоченој вредности и времену оваквих извештаја приликом разматрања укупног квалитета ревизије.

28. Поред комуникације о питањима финансијског извештавања, руководство може нарочито вредновати:

- Увиде у, одређене области пословања и системе ентитета;
- Запажања о регулаторним питањима и препоруке за њихово побољшање; и
- Глобална становишта о значајним индустријским питањима или трендовима.

29. Руководству, нарочито мањих ентитета, у којима ресурси могу бити ограничени, могу бити драгоцени пословни савети ревизора. У оваквим околностима, ревизор мора да буде упознат са претњама по основу независности које се могу појавити.

### 3.1.4 Извештаји ревизора (пруденцијалним) регулаторним телима финансијског и банкарског сектора

30. Национални закони или регулатива могу захтевати да ревизор комуницира са регулаторним телима финансијског и банкарског сектора, било редовно или у специфичним околностима. Национални захтеви се разликују, али могу да обухватају:

- Пружање уверавања о аспектима процеса финансијског извештавања, на пример, о интерној контроли.
- Извештавање о питањима за која регулаторна тела сматрају да ће им бити од материјалног значаја.
- Извештавање о незаконитим поступцима, укључујући сумње на прање новца.

31. У оваквим околностима, регулаторна тела ће вероватно ставити акценат на уочену вредност и време оваквих извештаја, приликом разматрања укупног квалитета ревизије.

### 3.1.5 Финансијски извештаји који су били предмет ревизије

32. Уверавање повећава кредибилитет финансијског извештавања и потенцијално води ка побољшању квалитета финансијског извештавања. На пример, ревизија може резултирати уношењем измена у нацрт финансијских извештаја од стране руководства. Ове измене могу бити квантитативне или квалитативне природе, као што су појашњења или обелодањивања у напоменама финансијских извештаја. Иако овакве измене корисницима обично нису транспарентне, суочени са нечим што перципирају као финансијске извештаје високог квалитета, корисници могу закључити да је обављена квалитетна ревизија. И супротно ће сигурно бити случај, то јест, суочени са финансијским извештајима који садрже математичке грешке, недоследности и обелодањивања која је тешко разумети, у одсуству квалификованог извештаја ревизора, корисници могу закључити да је обављена ревизија лошег квалитета.

33. У појединим законским системима, од ентитета се захтева да преправе финансијске извештаје који су били предмет ревизије код којих је откривено да садрже материјално значајне погрешне исказе. Потреба да ентитет преправи своје финансијске извештаје може, у зависности од разлога преправљања, узроковати да корисници сматрају да ревизија није успела.

### 3.1.6 Извештаји лица овлашћених за управљање, укључујући комитете за ревизију

34. У великом броју земаља, лица овлашћена за управљање – конкретно, комитети за ревизију котираних компанија – имају специфичне одговорности за степен надзора ревизора или аспеката процеса ревизије. Иако ће корисници вероватно закључити да активно учествовање комитета за ревизију високог квалитета има позитиван утицај на квалитет ревизије, постоји значајна варијабилност у степену у којем комитети за ревизију комуницирају са корисницима и начину на који су испунили ове одговорности.

35. Потпуније обелодањивање активности комитета за ревизију потенцијално може да користи и стварном квалитету ревизије и перцепцији тог квалитета од стране корисника. Сходно томе, поједине земље активно испитују да ли да укључе више информација у годишње извештаје о активностима комитета за ревизију у погледу екстерне ревизије.



### 3.1.7 Регулаторна тела пружају информације о појединачним ревизијама

36. У појединим земљама, регулаторна тела за ревизију стављају на располагање резултате инспекција појединачних ревизија релевантним комитетима за ревизију иако овакве информације обично нису доступне јавности.

## 3.2 Аутпути – Ниво фирме и национални ниво

### 3.2.1 Извештаји о транспарентности

37. Ревизијске фирме могу пружати генеричке информације о квалитету ревизије. Велики број земаља увео је захтеве да ревизијске фирме обезбеђују извештаје о транспарентности који пружају информације о управљачким и системима контроле квалитета ревизијске фирме. Стављање оваквих информација на располагање јавности може помоћи оним корисницима финансијских извештаја који су били предмет ревизије који нису повезани са ревизијским процесом да разумеју карактеристике појединачних ревизијских фирми и покретача квалитета ревизије у тим фирмама. У случајевима када кључни стејкхолдери не могу директно да процене квалитет ревизије, ове информације могу помоћи ентитетима у одабиру нове ревизијске фирме.

38. Извештаји о транспарентности такође пружају могућност да се ревизијске фирме истакну тако што ће нагласити одређене аспекте својих политика и приступа ревизији и самим тим бити конкурентне у погледу аспеката квалитета ревизије. Објављивање информација, на пример, о процесима и праксама фирме за контролу квалитета, за обезбеђивање независности, и о њеном управљању, обезбеђује очигледан подстицај свима у оквиру ревизијске фирме да испуне обавезе фирме „у слову и духу“.

### 3.2.2 Годишњи и други извештаји

39. Поједине ревизијске фирме објављују годишње извештаје. Годишњи извештаји пружају могућност да ова тела опишу кључне показатеље перформанси у погледу квалитета ревизије и иницијативе које се предузимају за његово повећање. Овакве информације могу им помоћи да се разликују међу собом по квалитету ревизије.

40. Поред тога, тела за ревизију јавног сектора могу објављивати друге извештаје који изводе опште закључке из низа ревизија које предузимају, идентификујући уобичајене недостатке у управљању, рачуноводству и извештавању. Ови извештаји могу обухватати препоруке за измене у општим законима и регулативи које се односе на државне ентитете.

### 3.2.3 Обезбеђивање заједничког становишта о резултатима инспекција ревизијских фирми

41. У великом броју земаља, регулаторна тела за ревизију годишње извештавају о исходу активности ревизијске инспекције. Ниво детаљности који се пружа у оваквим извештајима се разликује. У неким земљама, извештаји збирно представљају резултате инспекција свих ревизијских фирми; у другим земљама, извештаји се објављују за појединачне ревизијске фирме.

42. Објављивање извештаја инспекције за појединачне ревизијске фирме може имати значајну улогу у побољшању квалитета ревизије, укључујући перцепцију квалитета ревизије од стране кључних стејкхолдера (нарочито инвеститора и корисника извештаја ревизије). Ставови око питања да ли је корисно регулаторним телима за ревизију да јавно извештавају о инспекцијама појединачних ревизијских фирми су подељени. Неки сматрају да ће обезбеђивање транспарентности о налазима инспекције који се односе на појединачне ревизијске фирме помоћи лицима овлашћеним за управљање у испуњавању њихових одговорности, и да ће имати позитиван утицај на квалитет ревизије путем давања подстицаја фирмама да покажу побољшања из године у годину у квалитету свог рада. Други сматрају да јавно извештавање о налазима који су специфични за одређену ревизијску фирму могу узроковати да ревизијска фирма усвоји дефанзивнији приступ реаговања на налазе инспекција а на штету квалитета ревизије.

## 4. Кључне интеракције у оквиру ланца финансијског извештавања

43. У извештају за 2008. годину, *Ланац финансијског извештавања: тренутне перспективе и правци*, Међународне федерације рачуновођа (IFAC) ланац финансијског извештавања описан је као скуп „људи и процеса који учествују у припреми, одобравању, ревизији, анализи и коришћењу финансијских извештаја.“

44. IFAC је уочио да све карике у ланцу треба да буду високог квалитета и уско повезане да би омогућиле финансијско извештавање високог квалитета. Иако свака појединачна карика у ланцу снабдевања има важну улогу у подржавању финансијског извештавања високог квалитета, природа веза или интеракција, између карика може имати одређени утицај на квалитет ревизије.

45. Управо кроз ове интеракције, укључујући формалну и неформалну комуникацију, учесници у ланцу могу да утичу на понашање и ставове других и да на тај начин допринесу побољшању квалитета ревизије. На природу и обим интеракција утицаће циљеви појединаца који учествују и контекст у којем се интеракције догађају.

46. Интеракције које су описане у наредним одељцима су интеракције један-на-један. Међутим, могу постојати користи по квалитет ревизије када се ревизори и стејкхолдери састану како би дискутовали о питањима која су релевантна за квалитет ревизије.

47. Неке од значајнијих интеракција у погледу квалитета ревизије описани су доле.



#### 4.1 Интеракције између ревизора и руководства

48. Руководство је одговорно за састављање финансијских извештаја и за интерну контролу која је неопходна да би се обезбедило да су информације за састављање финансијских извештаја поуздане и доступне на благовременој основи. Руководство је такође одговорно за обезбеђивање да су финансијски извештаји у складу са применљивим оквиром финансијског извештавања и, где је релевантно, представљају основне трансакције и догађаје на начин којим се постиже истинит приказ.

49. Потпун и благовремени приступ релевантним информацијама и појединцима како унутар тако и изван ентитета помаже ревизору у прикупљању ревизијских доказа. Отворен и конструктиван однос помаже ревизору да идентификује, процени и одговори на ризике од материјално погрешних исказа, нарочито у погледу комплексних или неубичајених трансакција или питања која укључују значајно просуђивање или неизвесност. У одсуству сарадње и отвореног дијалога, мало је вероватно да квалитетна ревизија може ефикасно да се спроведе.

50. Како би се допринело ефикасности ревизије, у раној фази ревизије, ревизор ће вероватно разматрати потребе у погледу информација са руководством и усагласиће се око адекватног распореда. Ревизор ће такође вероватно да разматра налазе ревизије са руководством по њиховом настанку да би руководство могло благовремено да обезбеди објашњења или да предузме додатну анализу по потреби.

51. Отворен и конструктиван однос између ревизора и руководства такође помаже у креирању окружења у којем руководству могу користити ревизорова запажања о питањима као што су:

- Могућа побољшања пракси финансијског извештавања ентитета.
- Могућа побољшања у интерној контроли над финансијским извештавањем.
- Нови захтеви у погледу финансијског извештавања.
- Становишта о индустријским питањима.
- Запажања о законским и регулаторним питањима.

52. Отворен и конструктиван однос између ревизора и руководства мора да се разликује од односа претеране фамилијарности, који може да се јави када ревизори проводе дуже периоде током године код истог клијента ревизије. Од кључног је значаја за квалитет ревизије да ревизори задрже став скептицизма и објективности и да су спремни да доведу у питање поузданост информација које су им дате.

#### **4.2 Интеракције између ревизора и лица овлашћених за управљање**

53. Лица овлашћена за управљање су одговорна за надгледање стратешког правца ентитета и његових обавеза повезаних са одговорношћу. Ово обухвата надгледање процеса финансијског извештавања ентитета. У котираним компанијама и другим великим ентитетима, велики део рада који је повезан са надгледањем процеса финансијског извештавања ентитета често предузима комитет за ревизију.

54. Ефективна двосмерна комуникација са ревизорима може да помогне лицима овлашћеним за управљање у испуњавању њихових одговорности. Конкретно, лицима овлашћеним за управљање могу користити ревизорова становишта о питањима као што су ризици по основу финансијског извештавања са којима се ентитет суочио, главне области просуђивања руководства у финансијским извештајима, и увид у квалитет процеса финансијског извештавања ентитета укључујући недостатке у његовим интерним финансијским контролама. Ове информације могу помоћи лицима овлашћеним за управљање у циљу доношења закључка о истинитом приказу финансијских извештаја, нарочито ако је ревизор изразио забринутост на коју руководство није одговорило.

55. Од ревизора се захтева да комуницира са лицима овлашћеним за управљање (укључујући комитет за ревизију када постоји) о питањима везаним за планирање и значајним налазима. Понекад је ефективна комуникација омогућена ако се макар један састанак, или део састанка организује без присуствовања руководства. За мање ентитете комуникација између ревизора и лица овлашћених за управљање вероватно ће бити учесталија и мање формална.

56. Лица овлашћена за управљање такође су у позицији да утичу на квалитет ревизије путем:

- Обезбеђивања мишљења о ризицима по основу финансијског извештавања и областима пословања која захтевају нарочиту пажњу ревизије;
- Разматрања да ли ће довољно ревизијских ресурса бити додељено за ефективно обављање ревизије и да ће накнада за извршење ревизије то поштено одразити;
- Разматрања питања независности и процене њиховог решавања;
- Процене начина на који је руководство оспорено од стране ревизора, током ревизије, нарочито у погледу процене ризика од криминалних радњи, процена и претпоставки руководства и избора рачуноводствених политика; и
- Креирања окружења у којем руководство није отпорно на оспоравање од стране ревизора и није претерано дефанзивно приликом разматрања тешких или спорних питања.

#### **4.3 Интеракције између ревизора и корисника финансијских извештаја**

57. У појединим земљама, регулаторни оквир обезбеђује корисницима могућност да сарађују, у одређеном степену, са ревизорима. На пример, у великом броју правних система, предлоге за наименовање, поновно именоване или замену ревизора ентитета неопходно је да одобре акционари на генералном састанку. Акционари такође могу имати право да испитају ревизора о значајним питањима која се односе на ревизију на генералном састанку. Ове интеракције могу да обезбеде додатну мотивацију за ревизоре да спроводе ревизије квалитета.

58. Корисници такође могу желети да испитају образложење за замену ревизора. Ово ће бити омогућено када се информације повезане са разлозима замена благовремено ставе на располагање јавности.

59. Ревизори јавног сектора често имају директан контакт са примарним корисницима финансијских извештаја. Није неуобичајено да ревизори презентују своје налазе законодавним телима или министарствима (у погледу државних агенција и компанија у државном власништву), као и да им обезбеде:

- Непристрасан и политички неутралан увид у активности и праксе финансијског извештавања ентитета; и
- Конструктивне и благовремене препоруке у областима перформанси (укључујући вредност за уложени новац) и усклађеност са релевантним смерницама.

Овакви прикази могу побољшати ревизорово сазнање о очекивањима примарних корисника финансијских извештаја и пружити им могућност да процене квалитет ревизије.

60. Ревизијска професија, конкретно, професионалне рачуноводствене организације, могу повремено организовати форуме, конференције и друге састанке и разговоре на високом нивоу, где ревизори могу да дискутују са групама корисника финансијских извештаја о питањима која су релевантна за квалитет ревизије.

#### **4.4 Интеракције између ревизора и регулаторних тела**

61. Постоји низ различитих врста регулаторних тела која утичу на ревизију: регулаторна тела за финансијска тржишта, за учеснике на финансијским тржиштима и за финансијско извештавање („финансијска регулаторна тела); регулаторна тела за одређене врсте ентитета као што су банке и осигуравајуће компаније („пруденцијална регулаторна тела“); и регулаторна тела која усмеравају надзор над неким ревизијским фирмама („регулаторна тела за ревизију“). У појединим земљама, постоји низ финансијских и пруденцијалних регулаторних тела и за њих је корисно да координирају своје активности које се односе на квалитет ревизије.

##### *4.4.1 Финансијска и пруденцијална регулаторна тела*

62. У многим аспектима, финансијска и пруденцијална регулаторна тела и ревизори имају комплементарне интересе, мада фокуси њихових интереса могу да се разликују. Адекватна размена информација између ових страна може стога побољшати регулаторни процес и допринети квалитету ревизије.

63. Ревизија је важна за финансијска и пруденцијална регулаторна тела. Ова регулаторна тела обично захтевају да финансијски извештаји релевантних ентитета буду подвргнути ревизији, а понекад и да се прошири делокруг ревизије како би се обухватила питања као што је ефективност система интерне финансијске контроле компаније. Поред тога, ова регулаторна тела понекад захтевају од ревизора да стекну уверавање о специфичним питањима.

64. Поред формалних одговорности извештавања, финансијска и пруденцијална регулаторна тела ће можда желети да буду информисани о питањима са којима ревизор постаје упознат током трајања ревизије. У случају банкарских регулаторних тела, ово може обухватати питања као што су:

- Информације које указују на неиспуњавање једног од захтева банкарске лиценце.
- Информације које могу указивати на материјалну повреду закона и регулативе.
- Материјално негативне промене у ризицима по основу пословања банака и питања у вези са начелом сталности пословања.

65. Финансијска и пруденцијална регулаторна тела понекад имају информације које би, да су биле познате ревизору, утицале на делокруг ревизије и потенцијално на ревизорове закључке или на мишљење ревизије.

##### *4.4.2 Регулаторна тела за ревизију*

66. Оснивање независних регулаторних тела за ревизију у многим земљама која имају задатак инспекције ревизијских фирми и појединачних ревизија, пружа могућност за повећање квалитета ревизије и за већу транспарентност квалитета ревизије према корисницима.

67. Отворена комуникација између ревизијских фирми и регулаторних тела за ревизију помоћи ће регулаторним телима да ефективно предузимају своје активности. Такође, јасна комуникација у погледу налаза ревизијских инспекција омогућиће ревизијским фирмама да боље разумеју основне узроке идентификованих недостатака и да позитивно одговоре на њих.

68. Разговор између регулаторних тела за ревизију у различитим земљама, са циљем промовисања доследности приступа инспекције, потенцијално ће ојачати квалитет ревизије на глобалном плану.

#### **4.5 Интеракције између руководства и лица овлашћених за управљање**

69. Велика посвећеност искрености и интегритету у оквиру ентитета има позитиван утицај на квалитет и поузданост његовог процеса финансијског извештавања. Оваква култура, коју успостављају и негују лица овлашћена за управљање у спрези са вишим члановима руководства, подстиче развој и одржавање адекватних рачуноводствених политика и процеса као и отворену размену информација која је неопходна за финансијско извештавање високог квалитета.

70. Да би се ово постигло, лица овлашћена за управљање ослањају се на транспарентни и конструктивни однос са руководством које им помаже да испуни своју одговорност надзора процеса финансијског извештавања. Ово захтева спремност руководства да отворено дискутује са лицима овлашћеним за управљање о питањима као што су:

- Идентификована и потенцијално значајна питања која се односе на финансијско извештавање и регулативу.
- Претпоставке које стоје иза значајних рачуноводствених просуђивања укључених у процес финансијског извештавања.
- Области у којима се процес финансијског извештавања може ојачати.

71. Уколико ревизор има забринутост у погледу односа између руководства и лица овлашћених за управљање, нарочито је опрезан у погледу значајних недостатака у интерној контроли, грешака у процесу финансијског извештавања и ризика по основу криминалних радњи. Такође ће бити значајно да ревизор настоји да разуме разлоге који стоје иза слабости у односу, будући да ће природа одговора ревизије зависити од околности. На пример, одговор ревизије у случају када лица овлашћена за управљање сумњају у интегритет руководства, разликоваће се од одговора у случају када руководство има резерву по питању компетентности лица овлашћених за управљање.

72. У екстремним случајевима, када ревизор има озбиљну забринутост у погледу односа између руководства и лица овлашћених за управљање, ревизор разматра да ли ефективна и ефикасна ревизија може да се спроведе, и самим тим, да ли да настави сарадњу са клијентом.

#### **4.6 Интеракције између руководства и регулаторних тела**

73. Обим у којем финансијска регулаторна тела сарађују са руководством у погледу финансијског извештавања разликује се од земље до земље и по индустријским секторима. Поједина финансијска регулаторна тела установљавају и примењују оквире финансијског извештавања и могу поставити питања руководству о аспектима финансијских извештаја. Ово, са друге стране, може узроковати да руководство поставља питања ревизору, која могу утицати на квалитет ревизије у будућности. Такође, у неким секторима, као што је банкарски, пруденцијална регулаторна тела, могу предузети активности директног надзора које обухватају интеракцију са руководством. Ревизор стиче разумевање о овим интеракцијама будући да су оне извор релевантних информација и перцепција.

#### **4.7 Интеракције између руководства и корисника финансијских извештаја**

74. Поред објављивања самих финансијских извештаја, руководство може сарађивати са корисницима, нарочито са инвеститорима, на низ других начина, укључујући путем објављивања саопштења за медије у којима се најављују значајне трансакције или догађаји и одржавања брифинга са аналитичарима и других састанака са инвеститорима. Интеракције између руководства и корисника пружају могућности за боље разумевање финансијских извештаја од стране корисника. Поред тога, двосмерне интеракције као што су састанци између руководства и инвеститора могу обезбедити додатну мотивацију за руководство за постизање финансијског извештавања високог квалитета.

75. Уопштеније, корисници, као што су институционални инвеститори, могу ојачати значај квалитета ревизије путем активног заузимања за истраживање са руководством оних питања о којима је ревизор заузео јавни став – као на пример, модификовањем мишљења ревизије или објављивањем извештаја акционарима у којем се објашњавају релевантна питања.

#### **4.8 Интеракције између лица овлашћених за управљање и регулаторних тела**

76. Као и код руководства, обим у којем финансијска регулаторна тела сарађују са лицима овлашћеним за управљање разликује се од земље до земље и од једне привредне гране до друге.

77. Иако је до сада постојало врло мало сарадње између регулаторних тела за ревизију и лица овлашћених за управљање, потенцијал ове сарадње постоји. На пример, у појединим законским системима регулаторна тела за ревизију комуницирају, или захтевају од ревизора да комуницирају, о налазима својих инспекција појединачних ревизија са лицима овлашћеним за управљање релевантних ентитета. Такође, ревизијски инспектори могу тражити мишљење лица овлашћених за управљање о квалитету појединачних ревизија као део својих активности инспекције.

#### **4.9 Интеракције између лица овлашћених за управљање и корисника финансијских извештаја**

78. У великом броју земаља, лица овлашћена за управљање, укључујући комитете за ревизију тамо где постоје, имају специфичне одговорности за одређени степен надзора ревизора или аспекте процеса ревизије. Перцепције корисника у погледу квалитета ревизије вероватно ће бити побољшане активним ангажовањем транспарентног комитета за ревизију високог квалитета. Међутим, постоји значајна варијабилност у степену у којем лица овлашћена за управљање комуницирају са корисницима о начину на који су испунили своје одговорности.

#### **4.10 Интеракције између регулаторних тела и корисника финансијских извештаја**

79. Екстерна инспекција квалитета ревизије врши се у све већем броју земаља као део независног надзора ревизије. Регулаторна тела за ревизију обично јавно извештавају о својим активностима у укупном смислу, а ово може код корисника дати утисак о квалитету ревизије уопште. Нека тела за надзор извештавају јавност о својим налазима који се односе на појединачне ревизијске фирме и то корисницима обезбеђује конкретније информације.

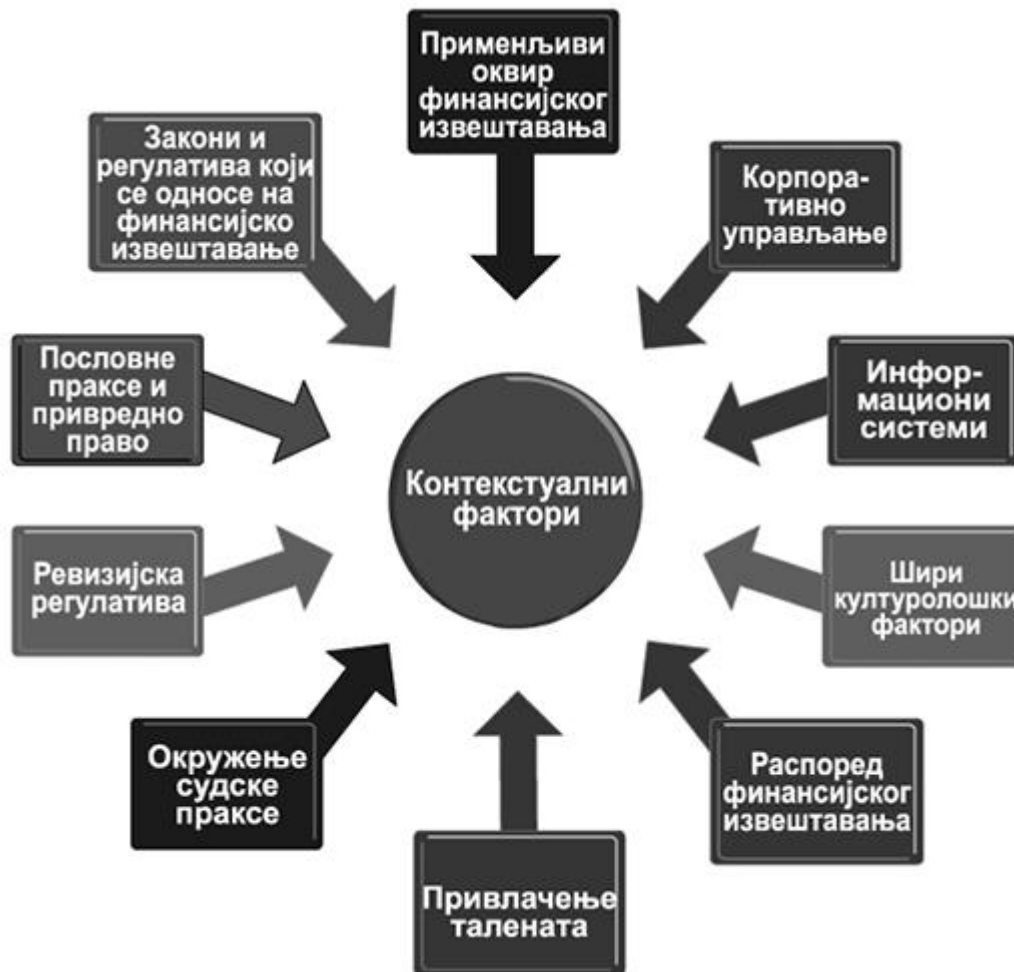
### **5. Контекстуални фактори**

80. Окружење у којем се спроведе финансијско извештавање и ревизија разликује се од земље до земље. У појединим земљама, пословне праксе могу бити релативно неформалне а

привредни закон релативно мање развијен. У оваквим земљама, екстерно финансијско извештавање може бити ограничено, а повезана очекивања корисника мала. Са развијањем земље, и конкретно, са развојем величине пословања и потребе за стицањем финансијских средстава од тржишта капитала, ово окружење постаје комплексније. Финансијско извештавање постаје значајније, а очекивања корисника у погледу његове брзине и поузданости константно расту. Као одговор на то, развијају се и закони, захтеви у погледу финансијског извештавања и процеси корпоративног управљања.

81. Колективно, ови фактори окружења – или контекстуални фактори – имају потенцијал да утичу на природу и квалитет финансијског извештавања и, директно или индиректно, на квалитет ревизије. Тамо где је прикладно, ревизори одговарају на ове факторе приликом утврђивања најбољег начина за прибављање довољно ревизијских доказа.

82. Контекстуални фактори обухватају:



### 5.1 Пословне праксе и привредно право

83. На формалност начина на који се обавља пословање утицаће национални обичаји и привредно право. У појединим националним окружењима, на пример, може бити уобичајено да ентитети уђу у трансакције са другим странама на неформалној основи, ослањајући се на односе засноване на поверењу. Постоје окружења у којима стране које тргују пре свега обухватају повезане стране, као што су ентитети који су у власништву чланова породице или ентитети који су под контролом државе.

84. Привредно право утицаће на степен формалности у којем компанија обавља трансакције. Конкретно, уговорно право одређује када се установљавају права и настају обавезе по завршетку трансакција. У случају када је привредно право мање развијено, може представљати изазов за руководство да полаже власничка права и да процени прикладност одредби везаних за обавезе.

85. У одређеним околностима, услови трансакција могу бити нејасни или неевидентирани а споразуми могу бити подложни усменим изменама. У оваквим околностима биће тешко раздвојити одговорности, а ефективност система интерне контроле биће смањена, што ствара прилике за криминалне радње и корупцију. Одсуство адекватне документације у овим околностима

представљаће значајне изазове за лица овлашћена за управљање у погледу разумевања економске суштине трансакција и утврђивања да ли су оне у потпуности и адекватно рачуноводствено обухваћене.

86. Ставови према пореској усклађености такође се разликују. У неким окружењима, руководство може настојати да сведе на минимум пореске обавезе путем мера као што је одлагање издавања фактура чак и када су обавезе у погледу перформанси испуњене. У другим окружењима, може се водити више од једног сета рачуноводствених евиденција – један који приказује „економску“ позицију и други који приказује „пореску“ позицију – што може креирати забуну. Овакве околности, вероватно ће узроковати комплексност и захтевати резервисања за потенцијалну пореску обавезу, што је обично подложно значајној непоузданости мерења.

### **5.2 Закони и регулатива који се односе на финансијских извештавања**

87. Закони и регулатива који се односе на финансијско извештавање генерално се развијају као одговор на одговорност коју компаније имају према стејкхолдерима. За котиране ентитете где постоји одсуство близине између власника и руководства, регулатива и обелодањивања која се односе на финансијско извештавање осмишљени су са циљем заштите интереса акционара који немају приступ интерним финансијским информацијама. Супротно томе, обим регулативе и обелодањивања повезаних са финансијским извештавањем у другим ентитетима вероватно ће бити постављени на нижем нивоу, узимајући у обзир да стејкхолдери могу да учествују у управљању пословањем и стога имају приступ интерним информацијама.

88. Поред обезбеђивања општег оквира за начин на који се води пословање, закони и регулатива могу директно да утичу на природу и обим информација о финансијском извештавању које се пружају одређеним групама стејкхолдера, нарочито ако се ригорозно спроводе. У оваквим околностима, закони и регулатива могу корисно да:

- Дефинишу одговорности руководства у погледу финансијског извештавања;
- Предвиђају казнене мере које треба предузети против руководства за лажно финансијско извештавање;
- Подстичу усклађеност са захтевима финансијског извештавања путем механизма за надзор и извршење;
- Наметну обавезу да руководство у потпуности сарађује са ревизорима, укључујући обезбеђивање свих неопходних информација и приступа ревизорима; и
- Предвиђају казнене мере против руководства за пружање ревизорима информација које их доводе у заблуду.

89. Међутим, чак и најстрожи закони и регулатива неће у потпуности елиминисати лоше ставове према усклађености или неетичке пословне праксе. Сходно томе, постоје ограничења у погледу тога колико законски и регулаторни оквир могу утицати на понашање руководства.

### **5.3 Применљиви оквир финансијског извештавања**

90. Оквир финансијског извештавања је кључни фактор у квалитету финансијског извештавања. Јасан оквир помаже руководству у рачуноводственим одлукама и обезбеђује доследност примене. Међутим, претерано комплексан оквир финансијског извештавања може да отежа разумевање рачуноводствених захтева од стране руководства као и прижање ефективног надзора процеса финансијског извештавања од стране лица овлашћених за управљање.

91. Ове тешкоће погоршавају учестале промене у финансијском извештавању и захтеви у погледу обелодањивања који могу, макар у краћем року, да повећају потенцијал веће недоследности у начину на који стандарде примењују различити ентитети.

92. Природа и комплексност оквира финансијског извештавања и захтева у погледу обелодањивања такође могу утицати на перцепције квалитета ревизије. Неки сматрају да оквир финансијског извештавања који је претерано заснован на принципима омогућава руководству превише слободе за рачуноводствено обухватање трансакција на начин који одговара циљевима руководства и отежава ревизорима да то оспоре. Са друге стране, неки сматрају да претерани нагласак на правилима подстиче приступ финансијском извештавању на бази строге усклађености, што може значити да је ревизорима тешко да се фокусирају на суштину трансакција и да оспоре истинит приказ финансијских извештаја.

93. Последњих година, развоји у финансијском извештавању фокусирали су се све више на испуњавању потреба корисника у погледу финансијских информација које су „релевантније“ чак и када такве информације могу бити субјективне и мање „поуздане“. Ово је довело до одређеног тренда ка већој употреби одмеравања на бази фер вредности и других процена, што може носити са собом значајну непоузданост у погледу мерења. Обелодањивања која се односе на основне претпоставке и непоузданост мерења (на пример, анализе осетљивости) су саставни део верног

приказа таквих износа у финансијским извештајима. Али нека од ових обелодањивања су квалитативне природе, као што је хеџинг и стратегије управљања ризиком. Као резултат тога, неки доводе у питање „могућност подвргавања ревизији“ оваквих финансијских информација будући да су у мањем степену објективно проверљиве него ставке у финансијским извештајима као што је, на пример, готовина. Изазови за ревизију укључују следеће:

- Обезбеђивање да се додељује довољна количина времена вишим члановима тима на ангажовању за усмеравање, надгледање и преглед рада ревизије, уместо непропорционалне количине која се распоређује на решавање рачуноводствених комплексности.
- Прикупљање неопходних информација и адекватно просуђивање у случајевима када одлуке везане за признавање, одмеравање и обелодањивање могу у значајној мери да зависе од просуђивања од стране руководства приликом примене релевантних захтева у погледу финансијског извештавања, нарочито када обухватају претпоставке, вероватноће, очекивања у погледу будућности или коришћење комплексних модела.
- Потврђивање намере руководства, нарочито ако се руководство није суочило са идентичним околностима у прошлости, када применљиви оквир финансијског извештавања предвиђа алтернативне рачуноводствене третмане у зависности од планираних активности ентитета (на пример, да ли се инвестиција држи за трговање или је планирано да се држи до доспећа).
- Провера фер вредности финансијских инструмената када не постоји активно тржиште а одмеравање је засновано на неуочљивим инпутима. У оваквим околностима, израчунавања фер вредности могу да обухватају сложене моделе и изразито критичке претпоставке, које често захтевају посебну стручност.
- Оквири финансијског извештавања обично не постављају захтеве и упутства за да руководство прибави адекватне доказе као подршку њиховом рачуноводственом просуђивању и да их документује.

94. Степен у којем су неопходне рачуноводствене процене које укључују значајну непоузданост одмеравања вероватно ће се разликовати у зависности од привредне гране у којој ентитет послује и општег економског окружења:

- Поједине компаније имају релативно кратак циклус пословања и роба или услуге се производе и продају релативно брзо. У овим компанијама, постоји прилично тесна корелација између добитка и готовине. У другим компанијама, циклус пословања је много дужи и постоји потреба за бољом проценом.
- Неке компаније, као што су банке, активно тргују финансијским инструментима, док их друге користе штедљиво.
- Периоди негативних економских услова вероватно ће захтевати процене остваривих вредности и резерве по основу умањења вредности. У овим околностима, такође постоји вероватноћа појачаних ризика у погледу тога да ли су партнери у трговању, као и сам ентитет, пословања која послују по начелу сталности.

#### **5.4 Информациони системи**

95. Поуздани информациони системи су неопходни да подрже финансијско извештавање високог квалитета. У појединим законским системима постоје посебни законски захтеви и стандарди који се односе на рачуноводство ентитета и на друге системе, као и на интерне контроле над њима. Међутим, у великом броју законских система они не постоје. Такође могу постојати посебни закони и регулатива који су повезани са разматрањем информационих система од стране ревизора, али, чак и ако не постоје, природа и квалитет информационих система ентитета утицаће на природу, време и обим прибављених ревизијских доказа.

96. Пословање које предузимају мањи ентитети понекад је мање комплексно, са малим бројем извора прихода и активности. У оваквим случајевима, рачуноводствени системи су обично једноставни и користе релативно мање компликовану технологију, а понекад формалне интерне контроле могу бити ограничене.

97. Иако основни рачуноводствени системи великог броја ентитета могу бити добро контролисани и поуздани, захтеви у погледу финансијског извештавања све више захтевају додатне информације, нарочито за напомене у финансијским извештајима. Често ће бити неопходно прибављање информација о питањима као што су фер вредности средстава и нефинансијски кључни показатељи перформанси, као активност која је одвојена од система који обично нису део рачуноводственог система. Овакве информације можда неће бити толико добро контролисане као информације из рачуноводствених система, а то може да утиче на укупни квалитет финансијског извештавања.



98. Информациони системи су обично компјутеризовани. Иако рачунарски системи обично обрађују информације прецизно, могу бити подложни системским слабостима, те проблемима везаним за безбедност и континуитет. Ефективна уређења корпоративног управљања често захтевају да интерни ревизори пруже уверавање лицима овлашћеним за управљање о поузданости информационих система ентитета.

99. Значај информационих система шири је од финансијског извештавања и, све више, компаније почињу да зависе од комплексних система и њихових технологија. На пример:

- Велики број произвођача зависи од аутоматизованих процеса за управљање процесима производње на бази технологије „тачно на време“ (just in time).
- Велики број ентитета који се баве продајом на мало ослања се на аутоматизоване залихе и системе дистрибуције.
- Неки ентитети који се баве продајом на мало послују искључиво путем Интернета („онлајн“).
- Већина финансијских институција и телекомуникационих компанија, као и велики број значајних ентитета јавног сектора ослањају се на аутоматизоване системе за предузимање и обраду трансакција великог обима брзо и ефикасно, често на глобалном плану.

100. Неуспех аутоматизованих система у оквиру ентитета који зависе од информационих технологија може резултирати трошковима по компанију и, у екстремним случајевима, крахом пословања.

### **5.5 Корпоративно управљање**

101. Упркос детаљним захтевима применљивог оквира финансијског извештавања, квалитет финансијског извештавања подржан је када је руководство мотивисано да обелодани тачне и поуздане финансијске информације и поседује знање и вештине за то.

102. Надзор руководства од стране лица овлашћених за управљање успоставља очекивања у погледу понашања и обезбеђује мотивацију руководству да испуне своје одговорности. Снажне праксе корпоративног управљања могу имати позитиван утицај на поузданост финансијских информација које ентитет припрема.

103. Комитети за ревизију постоје у великом броју ентитета – нарочито у већим ентитетима – и могу допринети ефективности корпоративног управљања, нарочито када су чланови независни од руководства и поседују адекватан степен финансијске стручности. Разлике у ефективности уређења корпоративног управљања могу утицати на приступ који се предузима у погледу ревизије, на интеракције са руководством и лица овлашћена за управљање.

104. Ефективно управљање је једнако важно за мање ентитете, иако власнички профили могу подразумевати да формалне корпоративне власничке структуре нису толико релевантне, и да су комитети за ревизију мање уобичајени. У великом броју мањих ентитета постоји врло мала разлика између руководства и лица овлашћених за управљање; власник – руководилац врши обе улоге.

105. Перцепција квалитета финансијског извештавања ентитета од стране корисника вероватно ће бити већа ако сматрају да комитет за ревизију чине чланови који су независни од руководства и имају одговарајући степен финансијске стручности. Поверење ће се такође повећати ако се корисници упознају, можда у форми годишњег извештаја, са активностима које је предузео комитет за ревизију, главним питањима на која су одговорили и разлозима који стоје иза њихових закључака.

106. Као део структура управљања и интерне контроле, велики број већих ентитета успоставља функцију интерне ревизије. Према се циљеви и делокруг функције интерне ревизије у великој мери разликују, обично обухватају активности уверавања и консалтинга, које су осмишљене да процене и унапреде ефективност управљачких процеса ентитета, управљање ризиком и интерну контролу. Лица овлашћена за управљање могу имати надзор над функцијом интерне ревизије и вероватно ће им бити у интересу да установе да постоји одговарајућа интеракција између рада екстерног ревизора и функције интерне ревизије.

107. У погледу екстерне ревизије, став руководиоца ентитета, обично директора компаније, је од суштинског значаја. Поједини могу посматрати екстерну ревизију само као регулаторну неопходност, чије трошкове треба свести на минимум. Други могу вредновати ревизију као ригорозни процес који им даје поверење да су објављене финансијске информације поуздане као и могућност да добију детаљне коментаре од информисаног независног посматрача у погледу ризика са којима се ентитет сусреће, његовом окружењу контроле и процесу финансијског извештавања. Лица овлашћена за управљање ентитета могу обезбедити позитиван утицај на квалитет ревизије показивањем активног интересовања за рад ревизора и предузимањем мера када сматрају да није обезбеђен адекватан квалитет.

108. У већим ентитетима, нарочито у котираним компанијама, често постоје комитети за ревизију како би надгледали сарадњу између ентитета и ревизора. Ово може да обухвата наименовање ревизора, процену независности ревизора (укључујући пружање услуга које нису услуге ревизије), и одобравање ревизијских накнада. Све док су мотивисани да максимизирају квалитет ревизије, а не да трошкове своде на минимум, комитети за ревизију обезбеђују начин да се помогне да ревизији буде додељено довољно адекватних ресурса.

109. Поједини комитети за ревизију, такође имају одговорност да разматрају квалитет ревизије директно и да то чине као део процеса за поновно наименовање ревизора или приликом разматрања ревизијских накнада. Може да помогне уколико комитет за ревизију има формални процес и критеријуме за описивање одлика квалитета ревизије. На разматрање квалитета ревизије од стране комитета за ревизију утицаће интеракције са ревизором (видети параграфе 53–56) а нарочито процена примењеног професионалног скептицизма.

110. Обично постоји веза између квалитета ревизије и квалитета и квантитета коришћених ресурса у њеном спровођењу; ово ће се обично одразити на ревизијску накнаду. Међутим, ниска ревизијска накнада никада не може бити оправдање за неуспех адекватног распоређивања ресурса ревизије и прибављање адекватних ревизијских доказа. Важно је да комитети за ревизију размотре да ли је испланирано довољно времена за ревизију. Ово је нарочито важно када се ревизијске накнаде преговарају директно са руководством. Руководство често има велики утицај при одређивању ревизијских накнада и може имати различито мишљење о квалитету ревизије од комитета за ревизију.

### **5.6 Шири културолошки фактори**

111. Националне културе могу директно да утичу на ставове и активности свих стејкхолдера који учествују у ланцу снабдевања за финансијско извештавање и индиректно да утичу на природу и обим рачуноводствених захтева и применљивих закона и регулативе.

112. Културолошке димензије обухватају:

а. Ставове према ауторитетима – степен неједнакости у оквиру друштва („удаљеност моћи“) се разликују и то може да утиче на начин на који особље нижег нивоа сарађује са особљем вишег нивоа, и обрнуто.

б. Избегавање неизвесности – начин на који појединци реагују на неизвесност се разликује и то може да утиче на њихову жељу за структуром и њихов одговор на неструктурираност.

ц. Колективно понашање – обим у којем друштво очекује од појединаца да поступају колективно или независно.

д. Транспарентност – вредност коју друштво даје балансу између транспарентности и поверљивости.

113. Овакве културолошке димензије вероватно ће утицати на објективност и професионални скептицизам и на начин на који појединци сарађују, врше просуђивања и међусобно комуницирају.

114. Разлике у пословним праксама и културолошки фактори могу да представљају практичне изазове и за мултинационалне ентитете и за њихове ревизоре. Руководство групе може да одлучи да предузме посебне кораке за ублажавање ефеката оваквих изазова имплементацијом и одржавањем ефективних контрола над финансијским извештавањем на нивоу групе. Овакве активности могу обухватати, на пример:

- Доследне политике и процедуре у свим земљама у којима група послује.
- Програме на нивоу групе као што су кодекси понашања и програме за спречавање криминалних радњи.
- Интерне ревизоре који процењују тачност и потпуност финансијских информација које су добијене од делова ентитета.
- Централно надгледање рада делова ентитета и њихових финансијских резултата.
- Редовне посете у циљу сарадње од стране руководства групе.
- Премештаје особља.

Разумевање разлика у пословним праксама и ширим културолошким факторима помаже ревизору групе у планирању и спровођењу ревизије групе у различитим законским системима.

#### **5.6.1 Ставови према ауторитетима**

115. У неким културама постоји широк распон дистрибуције ауторитета између људи у хијерархији што ће вероватно утицати на понашање и комуникацију. На пример, у појединим

културама може се сматрати непоштовањем када мање искусно особље оспорава ставове запослених вишег ранга. Прекомерно покораванье ауторитетима може утицати на спремност мање искусних рачуновођа да изразе забринутост код својих супервизора и на радне односе у оквиру тима који ради на ангажовању.

116. Ревизија је процес који подразумева да тим на ангажовању ради заједно и да јасно комуницирају како ка врху тако и ка дну хијерархијске структуре тима. Такође захтева скептичан начин размишљања. У културама са широким распоном дистрибуције власти може бити тешко да мање искусни ревизори директно доводе у питање ставове и тврдње лица која имају већи ауторитет. У оваквим случајевима, ревизори могу одлучити да прошире испитивање документације уместо да директно оспоравају руководство путем вршења упита.

#### 5.6.2 *Избегаванье неизвесности*

117. Неке културе имају већу способност толеранције неизвесности од других. Ово може да утиче на ставове према ризику и супротно од тога, конзервативизму. Конзервативизам може да утиче на пословне стратегије руководства и на интерно понашање, као и на рачуноводствена просуђивања која су својствена финансијском извештавању.

118. Избегаванье неизвесности такође може да утиче на процену ризика од стране ревизора и на количину доказа за које утврде да су довољни и адекватни.

#### 5.6.3 *Колективна понашања*

119. Неке културе стављају велику друштвену вредност на колективно понашање као што је лојалност држави, послодавцу или породици. У оваквим околностима, појединци ће вероватно да се придржавају норми и процеса групе. У другим друштвима, вреднују се ставови и приступи појединаца и, мада то може подстицати професионални скептицизам, такође може да резултира већим одступањем у понашању и исходима.

#### 5.6.4 *Транспарентност*

120. Додатни аспект културе који може имати утицаја на финансијско извештавање и на ефективност интеракција ревизора са руководством је обим у којем се тајност или поверљивост очекује у пословању. Недостатак отворености или транспарентности од стране руководства може отежати ревизорима стицање неопходног разумевања о ентитету у циљу адекватног идентификовања и процене ризика од материјално погрешних исказа у финансијским извештајима.

### **5.7 Ревизијска регулатива**

121. Регулатива обухвата издавање лиценци фирмама и појединцима за спровођење ревизије, одређивање стандарда, инспекцију ревизија у погледу квалитета и дисциплинске мере у случају неусклађености са стандардима и неуспелих ревизија. Ове функције обично врше на националном нивоу независна регулаторна тела, професионалне рачуноводствене организације или комбинација ова два.

122. Закон, стандарди ревизије и етички стандарди обезбеђују основу за многе аспекте регулативе. Иако се стандарди ревизије и етички стандарди прописују на националном нивоу, национални стандарди се све више ослањају на међународне стандарде које постављају IAASB и IESBA.

123. Захтеви који се односе на ревизију и други релевантни стандарди су најнефективнији ако се адекватно спроводе. То обухвата правни статус стандарда, инспекцију ревизија, истрагу тврдњи о неуспелим ревизијама, и, где је прикладно, предузимање дисциплинских мера.

124. Инспекцију ревизије обично предузима на националном нивоу засебна ревизијска фирма (стручни преглед), професионална рачуноводствена организација (којој понекад ову одговорност делегира регулаторно тело) или независна регулаторна тела за ревизију. Све чешће се дешава да закони и регулатива предвиђају да инспекције ревизија котирају компанија, а понекад и ентитета од јавног интереса, предузима независно регулаторно тело за ревизију.

125. Инспекције ревизије обезбеђују значајан механизам за процену усклађености ревизора са стандардима ревизије, и у зависности од овлашћења, других аспеката квалитета ревизије. Мере које предузимају ревизијске фирме као одговор на слабости које су идентификовали инспектори могу довести до побољшања квалитета ревизије. Током одређеног временског периода, релевантни налази инспекција ревизија треба да буду евидентирани и прослеђени телима која постављају стандарде.

126. Резултати инспекција ревизија се често објављују. Публикација резултата инспекција ревизија воде ка бољој информисаности међу стејкхолдерима о питањима квалитета ревизије.

127. Поред тога што делују као подстицај ревизијским фирмама да поштују применљиве стандарде, ефективна дисциплинска уређења пружају другим стејкхолдерима поверење у квалитет

ревизије. Ефективна дисциплинска уређења обухватају лица одговорна за функције истраге и дисциплиновања која имају јасна овлашћења и довољно ресурса да обаве свој рад.

### **5.8 Окружење судских спорова**

128. Поред директних трошкова насталих током спровођења ревизије, постоји могућност да се од ревизијске фирме тражи да плати надокнаду за последице неуспеле ревизије. Ризик по основу судског спора и његов утицај на квалитет ревизије разликује се од земље до земље.

129. Неки сматрају да ће ризик по основу судског спора побољшати квалитет ревизије будући да ће узроковати да ревизор сведе на минимум могућност неуспеха ревизије. Други сматрају да ће ризик по основу судског спора имати негативан утицај на квалитет ревизије будући да ће резултирати начином размишљања који је усмерен ка „контролној листи“ уместо спремности на размишљање о начинима иновативних одговора на ревизијски ризик, и да ће одвратити талентоване појединце од учествовања или останка у ревизијској професији.

### **5.9 Привлачење талената**

130. Ревизија је захтевна интелектуална активност која захтева примену доброг просуђивања, испитивачки ум, значајну количину знања из области пословања, финансијског извештавања и специфично знање из области ревизије. Иако професија настоји да снабде ревизоре неопходним компетенцијама, на ефективност ће неминовно утицати квалитет особља.

131. У великом броју земаља, носиоци универзитетских диплома су значајан извор за одабир кадра, и многи од њих се специјализују за рачуноводство и пословање. Ова основа може им обезбедити релевантно знање и адекватне етичке ставове.

132. Запошљавање адекватног квалитетног особља у ревизијској професији је од кључног значаја за квалитет ревизије. Привлачност рачуноводствене професије треба да буде предочена потенцијалним кандидатима у што ранијој фази. Међутим, привлачност ревизијске професије се разликује од земље до земље, као и неки директнији фактори попут компаративних нивоа зарада и перцепција о вероватним напорима које треба уложити у раду. Уколико постоји мањак адекватно образованих потенцијалних кадрова, може бити тешко запослити кандидате правог квалитета.

### **5.10 Распоред финансијског извештавања**

133. Временски оквир у којем је неопходно завршити ревизију може да утиче на процесе финансијског извештавања и на начин на који руководство и лица овлашћена за ревизију одобравају финансијске извештаје. Појава поступака убрзаног извештавања у многим законским системима такође ограничава обим у којем ревизор може да обави детаљни рад по завршетку извештајног периода. Као резултат тога, све је већа потреба да се ревизор ослања на системе интерне контроле и спровођење ревизијских поступака пре завршетка периода.

134. На време за припрему финансијских информација такође утиче потреба да котиране компаније у раној фази објаве процене прихода или прелиминарне резултате. У неким законским системима, од ревизора се захтева да одобре овакве процене или да у погледу њих обаве одређени рад. Предност овога је у томе што ће ревизор бити задовољан финансијским резултатима пре него што се информације објаве, али доприноси додатном временском притиску.

135. Рокови за извештавање могу бити мање оптерећујући за ревизије мањих ентитета него за котиране ентитете, што омогућава ревизору да искористи доказе које је прибавио из догађаја и трансакција након датума на билансу стања. Такође, мање је уобичајено да мањи ентитети објаве процене прихода пре завршетка ревизије. Међутим, није неуобичајено да мањи ентитети обезбеђују годишње, месечне или кварталне финансијске извештаје који нису били предмет ревизије банкама и инвеститорима.

## **Прилог 1**

Комплексност дефинисања квалитета ревизије

1. Израз „квалитет ревизије“ често се користи у дебатама између стејкхолдера, у комуникацији регулаторних тела, тела која постављају стандарде, ревизијских фирми и других, као и у истраживању и постављању стандарда. Квалитет ревизије је комплексна тема и не постоји дефиниција или анализа која је универзално призната.

2. Сврха ревизије је да се повећа степен поверења код циљних корисника у финансијске извештаје. Ово постижу ревизори који прибављају довољно одговарајућих ревизијских доказа у циљу изражавања мишљења о томе да ли су финансијски извештаји састављени, по свим материјалним значајним питањима, у складу са применљивим оквиром финансијског извештавања. Често, ово мишљење је о томе, да ли финансијски извештаји „представљају истинито, по свим материјалним питањима“ или дају „истинит и објективан приказ“ финансијске позиције ентитета на крају периода и о резултатима и токовима готовине за период, у складу са применљивим оквиром финансијског извештавања.

3. Иако национални закони и рачуноводствени стандарди обезбеђују критеријуме за „истинит приказ“, многи аспекти процеса финансијског извештавања и, самим тим, ревизије финансијских извештаја, обухватају просуђивање.

4. Стандарди ревизије обезбеђују значајну основу која подржава квалитет ревизије. Конкретно, ISA које објављује IAASB, описују циљеве ревизора и установљавају минималне захтеве. Међутим, већина захтева у ISA обезбеђује оквир за просуђивања која се врше у ревизији или је просуђивање неопходно да би се они адекватно примењивали.

5. Стога је ревизија дисциплина која се ослања на компетентне појединце који користе своје искуство и примењују интегритет, објективност и професионални скептицизам који им омогућава да врше адекватна просуђивања подржана чињеницама и околностима ангажовања. Квалитети истрајности и доследности такође су значајни како би се обезбедило да се неопходне измене уносе у финансијске извештаје, или, у случајевима када се овакве измене не врше, да би се осигурало да је извештај ревизора са одговарајућом квалификацијом.

6. Поред критичке природе аспеката финансијских извештаја, постоји низ фактора који отежавају описивање и процену квалитета ревизије, укључујући да:

- Постојање, или одсуство материјално погрешних исказа у финансијским извештајима који су били предмет ревизије обезбеђује само делимичан увид у квалитет ревизије.
- Ревизије се разликују и оно што се сматра довољним и адекватним ревизијским доказима да подржи мишљење ревизије, у одређеном степену, зависи од просуђивања.
- Мишљења о квалитету ревизије разликују се међу стејкхолдерима.
- Постоји ограничена транспарентност о обављеном раду и налазима ревизије.

*Постојање, или одсуство материјално погрешних исказа у финансијским извештајима који су били предмет ревизије обезбеђује само делимичан увид у квалитет ревизије*

7. Узимајући у обзир циљ ревизије, постојање материјално значајних погрешних исказа у финансијским извештајима које ревизија није открила, могу бити показатељ неуспеха ревизије. Међутим, одсуство материјално значајних погрешних исказа у финансијским извештајима не може, само по себи, да буде једино мерило квалитета ревизије зато што можда није било ниједног материјално значајно погрешног исказа за откривање.

8. Чак и постојање неоткривених материјално значајних погрешних исказа у финансијским извештајима који су били предмет ревизије не мора нужно да указује на ревизију лошег квалитета, будући да су ревизије осмишљене за стицање уверавања у разумној мери, а не апсолутног уверавања, да финансијски извештаји не садрже материјално значајне погрешне исказе. Разлика између апсолутног и уверавања у разумној мери је нарочито релевантна када су погрешни искази резултат криминалних радњи које су биле прикриване путем фалсификовања, дослуха и намерних погрешних приказивања.

9. Модел ревизије одражава инхерентна ограничења ревизије и осмишљен је за стицање уверавања у разумној мери, а не апсолутног уверавања, што значи да постоји могућност неоткривених материјално значајних погрешних исказа. Ако се накнадно открију материјално значајни погрешни искази које ревизија није открила, може бити тешко утврдити да ли је неоткривање резултат општег модела ревизије или недостатка квалитета у датом појединачној ревизији.

10. Концепти „довољно адекватних ревизијских доказа“ и „уверавања у разумној мери“ су уско повезани. Ниједан од њих се не може дефинисати са прецизношћу, али оба треба да се разматрају у контексту применљивих стандарда и установљене праксе.

*Ревизије се разликују и оно што се сматра довољним и адекватним ревизијским доказима да подржи мишљење ревизије, у одређеном степену, зависи од просуђивања*

11. Не постоје два ентитета која су потпуно иста и стога ће се неопходни рад ревизије и просуђивања нужно разликовати. Оно што се сматра „довољно адекватним доказима“ је, стога, у одређеном степену питање професионалног просуђивања, које одражава величину, природу и комплексност ентитета, привредне гране и повезаног регулаторног оквира у којем послује, као и процене ризика од стране ревизора да су финансијски извештаји које је припремило руководство материјално погрешни.

12. Ревизијске фирме су обично профитно оријентисани ентитети и профитабилност ревизијске фирме је повезана са односом наплаћених ревизијских накнада и трошковима прибављања довољно адекватних ревизијских доказа. Ово може да доведе до перцепција код трећих страна да, без обзира на примену стандарда ревизије и етичких захтева, ревизијске фирме могу имати краткорочне подстицаје да ограниче обим рада, док је познато да је на дуже стазе, неопходан одрживи квалитет ревизије како би се заштитила репутација фирме и избегле негативне

регулаторне или законске мере. Такође, у јавном сектору, иако су тела за ревизију јавног сектора непрофитни ентитети, ограничења у погледу буџета могу представљати додатне изазове приликом обезбеђивања прикладног обима рада.

*Мишљења о квалитету ревизије разликују се међу стејкхолдерима*

13. Мишљења о квалитету ревизије разликују се међу стејкхолдерима. Ово, само по себи, није изненађујуће будући да се ниво њиховог директног учествовања у ревизији и приступа релевантним информацијама, у великој мери разликује; и вредност која се приписује ревизији се разликује међу различитим стејкхолдерима.

14. Стејкхолдери у котираним ентитетима немају приступ ревизијској комуникацији осим оној која је јавно доступна. Супротно томе, стејкхолдери у другим ентитетима често могу имати директан приступ ревизорима и формалну и неформалну комуникацију, што директно утиче на њихово мишљење о квалитету ревизије.

15. Поједини корисници финансијских извештаја могу посматрати квалитет ревизије као максимизирање количине прибављених ревизијских доказа и изазов за руководство. Посматрање квалитета ревизије искључиво из ове перспективе сугерисало би да ће квалитет ревизије бити већи што се више ресурса (у квантитативном и квалитативном смислу) алоцира ревизији.

16. Руководству може бити у интересу да обезбеде да трошкови ревизије буду ограничени, да се ревизија заврши што пре могуће и да се прекид текућих послова ентитета сведе на минимум. Посматрањем квалитета ревизије из ове перспективе, руководство може сугерисати да ресурсе који се алоцирају ревизији треба свести на минимум.

17. Балансирање између ових различитих мишљења сугерише да квалитет ревизије подразумева да се ефективна ревизија спроводи ефикасно, благовремено и за разумну накнаду. Постоји, међутим, субјективност у погледу израза као што су „ефективна“, „ефикасно“, „благовремено“ и „разумну“. Лица овлашћена за управљање, укључујући комитете за ревизију, често су у добром положају да размотре ова питања. Из овог разлога, у великом броју земаља комитети за ревизију имају одговорност за разматрање квалитета ревизије и одобравање, или препоруке за одобравање, именовања ревизора и ревизијских накнада.

*Постоји ограничена транспарентност о обављеном раду и налазима ревизије*

18. Велики број услуга су релативно транспарентне за оне којима се пружају и корисници могу проценити њихов квалитет директно. Међутим, велики број стејкхолдера котираних компанија или пружалаца финансијских услуга за компаније, обично немају детаљан увид у рад који обавља ревизија и питања које је ревизија идентификовала и решила. Стога, корисници финансијских извештаја, који су екстерни у односу на ентитет који је предмет ревизије, често не могу директно да оцене квалитет ревизије.

19. Информације о раду и налазима ревизора могу да буду обезбеђене у ревизоровом извештају. Међутим, велики број извештаја ревизора је стандардизован, и осим у релативно неуобичајеним околностима када је мишљење ревизора модификовано, информације о раду и налазима ревизора обично нису доступне.

20. Корисници су оспорили IAASB у погледу тога да ли треба обезбедити више информација у извештајима ревизора и IAASB је одговорио предлагањем измена у структури, тексту и садржају извештаја ревизора, укључујући, за ревизије котираних компанија, укључивање Кључних ревизијских питања. IAASB се нада да ће измене у извештају ревизора, а нарочито, укључивање Кључних ревизијских питања, обезбедити корисне информације корисницима финансијских извештаја у циљу побољшања њиховог разумевања оних питања, која су, по професионалном просуђивању ревизора била од највећег значаја у ревизији.

21. IAASB се нада да ће његова иницијатива у погледу извештавања ревизора обезбедити корисницима одређени увид у квалитет ревизије, нарочито уколико постоји могућност за додатне дискусије о томе са комитетима за ревизију или са ревизором. Међутим, IAASB препознаје да ће овакве додатне информације бити само релативно мали део укупних информација које су познате ревизору и које могу бити релевантне за боље разумевање квалитета ревизије.

## **Прилог 2**

### **Квалитативне одлике фактора инпута и процеса**

1. Овај прилог садржи додатне описе квалитативних одлика фактора инпута и процеса. Ове квалитативне одлике примењују се на нивоу ангажовања ревизије, на нивоу ревизије фирме и на националном нивоу (или нивоу правног система).

### **Фактори инпута**

#### **1.1 Вредности, етика и ставови – ниво ангажовања**

2. Кључне одлике су:

- Тим на ангажовању испољава објективност и интегритет.
- Тим на ангажовању је независан.
- Тим на ангажовању испољава професионалну оспособљеност и дужну пажњу.
- Тим на ангажовању испољава професионални скептицизам.

1.1.1 *Тим на ангажовању препознаје: да је ревизија спроведена у интересу шире јавности; као и значај усклађености са етичким захтевима*

3. Тим на ангажовању је посвећен спровођењу ревизије у интересима стејхолдера ентитета и у интересу шире јавности. Природа и обим јавног интереса вероватно ће варирати у складу са природом ентитета. Међутим, у свим ревизијама, тим на ангажовању треба да обезбеди одговарајући степен провере ставова руководства, да снажно изражава своје ставове и да се бави питањима све док не дође до адекватних закључака.

1.1.2 *Тим на ангажовању испољава објективност и интегритет*

4. Принцип објективности намеће обавезу ревизорима да не нарушавају своје професионално или пословно просуђивање због пристрасности, сукоба интереса или претераног утицаја других.

5. Потреба да ревизори, нарочито, буду објективни, узрокована је чињеницом да велики број значајних питања укључених у припрему финансијских извештаја укључује просуђивање. Мали број ставки које су укључене у финансијске извештаје може да се одмери са поузданошћу, а велики број њих обухвата процену и, самим тим, просуђивање. Ревизори морају да буду објективни приликом процене просуђивања руководства како би се смањио ризик од материјално погрешних исказа у финансијским извештајима путем пристрасности руководства, било намерно или нехотице.

6. Интегритет је предуслов за све оне који поступају у јавном интересу. Од кључног је значаја да тим на ангажовању поступа и да је евидентно да поступа, са интегритетом, што захтева не само искреност, већ и широк распон повезаних квалитета као што су поштење, отвореност и храброст.

1.1.3 *Тим на ангажовању је независан*

7. Независност је неопходна ради заштите појединачних чланова тима на ангажовању или ревизијске фирме од утицаја који могу нарушити професионално просуђивање, и помаже им да поступају са интегритетом и да практикују објективност и професионални скептицизам. Такође се захтева избегавање чињеница и околности које су толико значајне да узрокују да би разумна и добро информисана трећа страна могла да закључи да је интегритет, објективност и професионални скептицизам тима на ангажовању угрожен.

8. Претње по основу независности ревизора могу да укључују:

- Финансијске интересе који постоје између ревизора и ентитета који је предмет ревизије. Држање финансијског интереса код клијента ревизије може креирати претњу по основу личног интереса.

- Пословне односе између ревизора и ентитета који је предмет ревизије. Близак пословни однос између ревизијске фирме, или члана тима на ангажовању или члана уже породице, и ентитета може креирати претње по основу личног интереса или застрашивања.

- Пружање услуга које нису услуге ревизије клијентима ревизије. Ревизијске фирме традиционално су пружале својим клијентима ревизије низ услуга које нису услуге ревизије а које су у складу са њиховим вештинама и стручношћу. Пружање услуга које нису услуге ревизије, може, међутим, креирати претње по основу независности. Настале претње су најчешће претње по основу самоконтроле, личног интереса и заступништва.

- Партнере и особље који могу сматрати да њихова зарада, па чак и њихове текуће каријере у ревизијској фирми зависе од задржавања клијента ревизије, што креира претњу по основу присности или личног интереса.

- Случајеве у којима је бивши члан тима на ангажовању, или партнер фирме, прешао у ентитет који је био предмет ревизије на позицију која му омогућава да врши значајан утицај на припрему рачуноводствених евиденција и финансијских извештаја. Настале претње су најчешће претње по основу присности, личног интереса и застрашивања.

9. Претња по основу присности може такође бити креирана ангажовањем истог особља вишег ранга у тиму који ради на ангажовању током дужег временског периода. Међутим, акумулиране претходне информације о ентитету и његовом пословању могу да допринесу квалитету ревизије, будући да ће унапредити ревизорову процену ризика и одговоре на њих. Оне такође могу довести до ефикасности и најбољих препорука за побољшање у одређеним областима пословања ентитета.

10. Потенцијалне користи за квалитет ревизије треба довести у равнотежу са претњама по основу независности које могу да настану из детаљног познавања ентитета и његовог пословања од стране вишег особља, које је резултат њиховог учествовања у ревизији током више година. Како би се одговорило на ову претњу, IESBA Кодекс захтева да се кључни партнери у ревизији ентитета од јавног интереса мењају (или „ротирају“) након седам година; етички и законски захтеви у појединим земљама обавезују и краћи период ротације. Неки сматрају да би, поред ротације партнера у ангажовању, перцепција независности ревизора била боља када би се и сама ревизијска фирма периодично мењала. Други сматрају да би задржавање исте фирме вероватно помогло ревизорима да разумеју пословање и системе ентитета и имало за резултат ефективне одговоре на ризике од материјално погрешних исказа у финансијским извештајима, као и ефикасност ревизије.

11. Разматрање претњи и заштитних мера приликом утврђивања независности за ревизије јавног сектора је једнако важно за ревизије у приватном сектору. Међутим, неке потенцијалне претње могу да се разликују. На пример, мање је вероватно да ће ревизори у јавном сектору имати директне финансијске интересе код ентитета над којим спроводе ревизију.

12. Ревизор се често посматра као вредност за пословање и порески саветник за ентитет и обично постоје честе директне комуникације са вишим руководством, што има за резултат добру информисаност ревизора о развојима у пословању. Ово омогућава ревизору добро познавање процеса финансијског извештавања клијента и привредне гране, али такође може да се посматра као претња по основу независности.

#### 1.1.4 Тим на ангажовању испољава професионалу оспособљеност и дужну пажњу

13. Професионална оспособљеност и дужна пажња подразумевају да сви чланови тима на ангажовању:

- Развијају и одржавају професионално знање и вештине на одговарајућем нивоу;
- Поступају пажљиво, темељно и благовремено; и
- Поступају савесно у складу са применљивим техничким и професионалним стандардима.

#### 1.1.5 Тим на ангажовању испољава професионални скептицизам

14. Професионални скептицизам је став који обухвата примену испитивачког ума у контексту одговарајућег разумевања ентитета, његовог пословања и окружења у којем послује. Ово разумевање, заједно са уопштенијим познавањем пословања и искуством, омогућава ревизору да процени ризике од материјално погрешних исказа у финансијским извештајима ентитета, да процени довољност и прикладност ревизијских доказа и да донесе одговарајуће закључке.

15. Професионални скептицизам је значајан аспект просуђивања ревизора који је повезан са планирањем, спровођењем и проценом резултата ревизије. Осим уколико ревизори нису спремни да оспоре тврдње руководства (укључујући случајеве када је руководство ангажовало стручњака), они неће имати одвраћајући ефекат на криминалне радње нити ће моћи да закључе, поуздано, да ли су финансијски извештаји ентитета истинито приказани у складу са оквиром финансијског извештавања.

16. Професионални скептицизам подразумева да сви чланови тима на ангажовању:

- Поседују испитивачки ум и спремност да оспоре тврдње руководства.
- Критички процењују информације и објашњења које су прибавили током обављања свог рада;
- Настоје да разумеју мотивације руководства у погледу могућих погрешних исказа у финансијским извештајима;
- Буду отворени за нове информације/сазнања;
- Критички разматрају просуђивања других чланова тима на ангажовању;
- Имају самопоуздања да оспоре руководство и истрајност да прате одређено питање до доношења закључка; и
- Опрезни су у погледу доказа који нису у складу са осталим прибављеним доказима или доводе у питање поузданост документације и одговора на упите.

## 1.2 Вредности, етика и ставови – ниво фирме

17. Кључне одлике су:

- Постоје управљачка уређења којима се успостављају адекватне смернице „са врха“ и који имају за циљ да заштите независност фирме.



- Неопходне карактеристике особља се подстичу преко система оцењивања и награђивања којим се подржава квалитет ревизије.

- Финансијска разматрања не покрећу активности и одлуке које нарушавају квалитет ревизије.

- Фирма наглашава значај обезбеђивања партнерима и особљу могућности за континуирани професионални развој и приступ техничкој подршци високог квалитета.

- Фирма промовише културу консултовања о тешким питањима.

- Постоје ефективни системи за доношење одлука о прихватању и наставку сарадње са клијентом.

1.2.1 *Постоје управљачка уређења којима се успостављају адекватне смернице „са врха“ и који имају за циљ да заштите независност фирме*

18. Важно је да ревизијска фирма има ефективна интерна управљачка уређења како би се заштитила природа јавног интереса ревизијске функције и избегло да комерцијални интереси фирме негативно утичу на квалитет ревизије, на пример, путем неприкладног промовисања других области праксе (као што су порез, корпоративне финансије и консалтинг) на штету квалитета ревизије.

19. Руководство фирме има кључну улогу у подстицању културе која наглашава улогу ревизије у јавном интересу и значај квалитета ревизије у овом погледу, укључујући избегавање ситуација које би могле да наруше објективности и независност фирме. Редовна комуникација о очекиваном понашању креира одговарајуће окружење унутар ревизијске фирме које укључује придржавање принципа основних етичких захтева који се примењују на ревизоре.

20. Појединачни практичари имају директну контролу над културом фирме, а у малим и средњим праксама (SMP) мали број партнера може да има директан утицај над факторима инпута као што су управљачка уређења, консалтинг и надзорне активности. У зависности од става, ово може да буде предност или слабост окружења мале фирме.

1.2.2 *Неопходне карактеристике особља се подстичу преко система оцењивања и награђивања којим се подржава квалитет ревизије*

21. Системи оцењивања и награђивања могу да негују и развијају одговарајуће карактеристике и понашање особља, укључујући интегритет, објективност, професионалну способност и дужну пажњу. Ово обухвата интегрисање тих карактеристика у критеријуме за одабир кадра, процесе напредовања и накнаде, и програме обука, применом одговарајућих оквира оспособљавања.

22. Оквири оспособљавања на најбољи начин могу да се развију путем референци на области оспособљености из Међународних стандарда едукације (IES), чиме би се промовисала хармонизација оквира међу ревизијским фирмама.

23. Фирма редовно оцењује своје partnere и особље у односу на компетенције које су развијене као подршка квалитету ревизије. При томе, ревизијске фирме обезбеђују да партнери и особље не буду кажњавани за заузимање чврстог става у погледу ревизијских питања, чак и ако то може да угрози однос са клијентом. Донети закључци користе се као подршка за одлуке о напредовању и накнадама; као и друге активности које фирме могу да предузимају када перформансе партнера или особља не испуњавају очекиване стандарде.

1.2.3 *Финансијска разматрања не покрећу активности и одлуке које нарушавају квалитет ревизије*

24. Финансијска разматрања како на нивоу фирме (као што је финансијски циљ који фирма поставља да би се остварила профитна маржа ревизија и спремност на инвестирање у системе за обуку и подршку у ревизији) тако и на нивоу ангажовања (као што је однос између ревизијске накнаде и трошкова обављеног рада) не треба да спречавају спровођење строге ревизије која испуњава интересе јавности.

25. Такође не треба да постоји, на уштрб квалитета ревизије:

- Нагласак на добијању ревизија и на задржавању клијената ревизије, нарочито по нереално ниским накнадама;

- Нагласак на маркетингу за услуге које нису услуге ревизије ентитетима који су клијенти ревизије фирме; или

- Смањење трошкова (укључујући путем смањења броја партнера и особља) у ревизијској пракси (на пример, у време економске кризе).

1.2.4 *Фирма наглашава значај обезбеђивања партнерима и особљу могућности за континуирани професионални развој и приступ техничкој подршци високог квалитета*

26. Ревизија захтева знање из мноштва стручних области, укључујући финансијско извештавање, етичке и стандарде ревизије и корпоративне и пореске законе и регулативу. Важно је да ревизијске фирме имају техничку подршку која помаже партнерима и особљу да буду информисани о најновијим развојима у овим областима и пружа им помоћ у погледу комплексних области.

27. Квалитет ревизије такође може да се побољша ако се развије информациона инфраструктура која омогућава фирми да подржи просуђивања ревизије (на пример, путем састављања повезаних база пословних и индустријски података), да прати и адекватно одговори на питања независности и да планира и ефективно управља ротацијом партнера у ангажовањима ревизије.

28. Величина ревизијских фирми и доступне техничке подршке може значајно да варира. За мање праксе са малим бројем особља и базом клијената са релативно малом сложеносту пословања, могуће је развити релативно једноставне политике и процедуре за контролу квалитета. Међутим, мање праксе могу да се суоче са изазовима у погледу консултација и могу ангажовати екстерне консултанте за пружање техничке експертизе или се могу ослањати на услуге техничке подршке које обезбеђују професионалне рачуноводствене организације.

1.2.5 *Фирма промовише културу консултовања о тешким питањима*

29. Култура консултовања је важна за све ревизијске фирме, укључујући појединачне практичаре. Ревизија често захтева доношење комплексних одлука и просуђивања. Особље дискутује о овим питањима у оквиру тима на ангажовању и са партнером у ангажовању ревизије. Партнери у ангажовању ревизије дискутују о комплексним одлукама и просуђивањима са другим партнерима или са техничким стручњацима и пажљиво разматрају добијене савете. Да би овај процес ефективно функционисао, важно је да постоји култура консултовања као и да учесници имају довољно времена на располагању да се адекватно баве питањима када се она појаве.

30. У случајевима када су интерни ресурси ограничени, екстерни технички ресурси могу бити доступни преко професионалних рачуноводствених организација, њихових веза са другим фирмама или организација – трећих страна које имају адекватне ресурсе.

1.2.6 *Постоје ефективни системи за доношење одлука о прихватању и наставку сарадње са клијентом*

31. Пре прихватања ангажовања ревизије, и након тога, једном годишње, важно је да ревизијске фирме разматрају да ли су компетентне да спроведу ангажовање и да ли имају капацитете и ресурсе за то. Ово обухвата и да ли фирма може да се придржава релевантних етичких захтева.

32. Иако ревизори морају да примењују професионални скептицизам, ревизија такође обухвата степен поверења у руководство. Руководству којем недостаје интегритет, по дефиницији, не може да се верује. Добри системи за прихватање и наставак сарадње са клијентима стога процењују да ли постоје информације које сугеришу да руководству клијента недостаје интегритет у мери у којој не би било могуће спровести квалитетну ревизију. Постојање ригорозног система за прихватање и наставак сарадње са клијентима стога је важно како би помогло ревизијској фирми да избегне ангажовања у којима постоје велике шансе за криминалне радње или незаконита дела, и на тај начин очувала репутација пружања квалитетних ревизија.

### **1.3 Вредности, етика и ставови – национални ниво**

33. Кључне одлике су:

- Усвајају се етички захтеви који разјашњавају основне применљиве етичке принципе и специфичне захтеве.

- Регулаторна тела, национална тела за постављање стандарда и професионалне рачуноводствене организације активно обезбеђују разумевање етичких принципа и доследну примену захтева.

- Информације које су релевантне за одлуке о прихватању клијената размењују се на нивоу ревизијских фирми.

1.3.1 *Прописују се етички захтеви који разјашњавају основне применљиве етичке принципе и специфичне захтеве*

34. Етичке захтеве може да намеће закон или регулатива или се преко професионалних рачуноводствених организација обавезује њихова примена. IFAC захтева да организације чланице предузимају кораке за усвајање и имплементацију IESBA Кодекса у њиховим законским системима и да помажу у њиховој имплементацији, у зависности од одговорности организација чланица у националним окружењима. У појединим земљама, IESBA Кодекс је допуњен додатним националним

захтевима, а ревизијске фирме и тела за ревизију јавног сектора могу одлучити да наметну веће захтеве својим партнерима и особљу.

35. Етички захтеви не могу да реше све могуће ситуације. Стога, ревизори стичу разумевање о захтевима и основним принципима који су у њиховој основи у циљу разумевања начина њихове примене у пракси. Схватање начина на који се принципи примењују може да се развије преко интерне комуникације у оквиру ревизијске фирме, преко обучавања или обука на лицу места, као и посматрања искуснијег особља на делу.

36. IESBA Кодекс установљава следеће основне принципе професионалне етике и захтева од ревизора да их примењују:

- Интегритет – поступање искрено и часно у свим професионалним и пословним односима. Интегритет такође подразумева фер понашање и истинољубље.

- Објективност – не дозволити да пристрасност, сукоб интереса или непримерени утицај других компромитују професионално или пословно просуђивање.

- Професионална оспособљеност и дужна пажња – одржавање професионалног знања и вештина на нивоу којим се обезбеђују компетентне професионалне услуге клијентима или послодавцима на бази текућих развоја у пракси, законодавству и техникама и поступање пажљиво и у складу са применљивим техничким и професионалним стандардима.

- Поверљивост – поштовање поверљивости информација стечених као резултат професионалних и пословних односа и, самим тим, уздржавање од обелодањивања оваквих информација трећим странама без претходног и специфичног овлашћења, осим уколико не постоји законско или професионално право или обавеза обелодањивања, и од коришћења информација у циљу остваривања личне користи за професионалног рачуновођу или за трећу страну.

- Професионално понашање – поштовање релевантних закона и регулативе и избегавање сваког деловања које може да дискредитује професију.

37. Поред тога, IESBA Кодекс садржи додатне захтеве у погледу независности ревизора и описује приступ који ревизори треба да заузму, укључујући:

- Идентификовање претњи по основу независности;

- Процену значаја идентификованих претњи; и

- Примену заштитних мера, по потреби у циљу отклањања претњи или њиховог свођења на прихватљиви ниво.

38. IESBA Кодекс назначавача да када ревизори утврде да адекватне заштитне мере нису доступне или не могу да се примене за отклањање претњи или њихово свођење на прихватљив ниво, треба да одклоне околност или однос који ствара те претње, или да одбије, односно прекине ангажовање ревизије. У појединим случајевима, IESBA Кодекс препознаје да би настале претње биле толико значајне да никаква мера заштите не би могла да их сведе на прихватљив ниво; и сходно томе, ревизору је забрањено да предузима ревизију.

*1.3.2 Регулаторна тела, национална тела за постављање стандарда и професионалне рачуноводствене организације активно обезбеђују разумевање етичких принципа и доследну примену захтева*

39. Доследна примена етичких захтева и принципа који су у њиховој основи, је подржана упутствима, обукама и другим активностима подршке које обезбеђују регулаторна тела, национална тела за постављање стандарда, професионалне рачуноводствене организације и други. Ово може да обухвата објављивање упутстава као што су одговори на често постављана питања, као и организовање презентација и радионица.

*1.3.3 Информације које су релевантне за одлуке о прихватању клијената размењују се на нивоу ревизијских фирми*

40. Појединачне ревизијске фирме доносе одлуке о томе да ли да прихвате новог клијента или да наставе сарадњу са постојећим клијентом ревизије. Фирме могу одлучити да не наставе сарадњу са клијентом ревизије ако су забринуте у погледу пракси финансијског извештавања или интегритета руководства. У оваквим околностима, важно је да друге ревизијске фирме које су позване да учествују у тендеру за ревизију буду упознате са овом информацијом.

#### **1.4 Знање, вештине, искуство и време – Ниво ангажовања**

41. Кључне карактеристике су:

- Партнери и особље поседују неопходне стручности.

- Партнери и особље разумеју пословање ентитета.

- Партнери и особље врше разумна просуђивања.
- Партнер у ревизијском ангажовању је активно укључен у процену ризика, планирање, надзор и преглед извршеног рада.
- Особље које врши детаљне ревизијске активности на терену има довољно искуства, врши се адекватно управљање, надзор и преглед њиховог рада, и постоји разуман степен континуитета рада особља.
- Партнери и особље имају довољно времена да изврше ревизију на ефективан начин.
- Партнер у ангажовању и остали искусни чланови тима који ради на ангажовању су доступни руководству и лицима овлашћеним за управљање.

#### 1.4.1 Партнери и особље поседују неопходне компетенције

42. Иако не може да се очекује да сви чланови тима имају исти ниво знања и искуства, партнер у ангажовању на ревизији сноси одговорност да се обезбеди да тим као колектив има одговарајуће компетенције, и да се, по потреби, ангажују екстерни стручњаци, или специјалисти да би се испуниле потребе које настају услед околности ангажовања. На пример, експертиза може бити потребна у вези са таквим питањима као што су:

- процене сложених финансијских инструмената, земљишта и грађевина, машина и постројења, драгог камења, уметничких дела, антиквитета, нематеријалне имовине, стечене имовине и обавеза преузетих по основу пословних комбинација као и имовине чија је вредност умањена.
- Актуарски обрачуни обавеза у вези са уговорима о осигурању или плановима бенефиција запослених.
- Процене резерви нафте и гаса.
- Процене обавеза у вези са животном средином и трошкови рашчишћавања локалитета.
- Тумачења уговора, закона и регулатива.
- Анализе сложених или неубичајених питања у вези са усклађеношћу са пореским захтевима.

Информациони системи ентитета, посебно ако се сматра да је ентитет зависан од информационе технологије.

43. Експертиза може да потиче из унутрашњих извора у ревизорској фирми или из спољашњих извора. Ако у ангажовању учествују специјалисти или стручњаци, важно је да се, као и када су у питању чланови тима који ради на ангажовању, врши адекватно управљање, надзор и преглед њиховог рада.

44. Адекватан развој стручног знања и вештина почиње са почетним професионалним развојем кандидата за професионалног рачуновођу. Додатно усавршавање професионалног рачуновође да би могао да обавља улогу ревизора потом се остварује кроз континуирани професионални развој и додатно радно искуство на ревизији. Континуирани професионални развој професионалне стручности и доживотно учење су од кључне важности за ревизора да би могао да настави да испуни очекивања својих клијената и јавности.

#### 1.4.2 Партнери и особље разумеју пословање ентитета

45. Добро разумевање ентитета, његовог пословања и привредне гране у којој послује је кључно да би ревизор могао да процени ризика материјално значајних погрешних исказа у финансијским извештајима како би на одговарајући начин усмерио ревизијске поступке и проценио добијене налазе. То је такође неопходно за примену професионалног скептицизма и способност правилног ревизорског просуђивања.

46. Познавање привредне гране, укључујући разумевање релевантних прописа и рачуноводствених питања, може бити посебно важно за клијенте, на пример, у сектору финансијских услуга. Међутим, важно је да области знања нису толико уске да онемогуће ревизора да види шира питања. Ревизори могу да стекну опште знање о пословању из неревизијских активности и рада са различитим клијентима у различитим привредним гранама. То им омогућава шири увид у специфичности пословања једног одређеног ентитета и примену ширих знања о питањима пословања, ризика и контролних система.

47. Ревизију мањих ентитета на терену често врше искусни чланови особља који раде са тим ентитетом више година. Иако ти људи обично добро познају пословање ентитета, могу постојати претње које се односе на њихову објективност и професионални скептицизам.

#### 1.4.3. *Партнери и особље врше разумна просуђивања*

48. Ревизори користе своје искуство и вредности у смислу интегритета, објективности и професионалног скептицизма да врше разумна професионална просуђивања која су поткрепљена чињеницама и околностима ангажовања.

49. Разумно просуђивање може да подразумева следеће активности партнера и особља:

- Идентификација питања;
- Примена знања о пословању, финансијском рачуноводству и извештавању и о информационам технологијама;
- Истраживање теме и разматрање различитих аспеката;
- Процена алтернативних могућности у светлу релевантних чињеница и околности;
- Разматрање да ли је примењен прикладан процес приликом доношења закључка и да ли постоји довољно адекватних доказа да га подрже;
- Консалтинг, по потреби; и
- Документовање закључка и његове логичке основе.

#### 1.4.4 *Партнер у ревизијском ангажовању је активно укључен у процену ризика, планирање, надзор и преглед извршеног рада*

50. Пошто су партнери у ангажовању одговорни за ревизије које предузимају, важно је да буду директно укључени у планирање ревизије, процену прибављених доказа и доношење коначних закључака.

51. Иако већи део детаљног рада на ревизији може да се делегира на мање искусно особље, доступност партнера у ревизијском ангажовању омогућава благовремене интервенције током спровођења ревизије.

52. Постоји мишљење да обелодањивање имена партнера у ангажовању у извештају ревизора треба да се захтева за све ентитете, зато што се на тај начин код партнера у ангажовању ствара јачи осећај личне одговорности, а појединац је на крају одговоран за спровођење ревизије. У многим правним системима овај захтев је већ на снази, обично у форми личног потписа. Други сматрају да такав услов нема никакав утицај на осећај одговорности партнера у ангажовању. Потенцијалне тешкоће везане за такав захтев укључују перцепцију смањење одговорности фирме и могућност повећања законске одговорности за партнера у ангажовању у одређеним правним системима.

#### 1.4.5 *Особље које врши детаљне ревизијске активности на терену има довољно искуства, врши се адекватно управљање, надзор и преглед њиховог рада, и постоји разуман степен континуитета рада особља*

53. Структура многих ревизорских фирми, посебно већих, је хијерархијска – често се описује као „пирамидална структура“ – и састав многих тимова који раде на појединачним ангажовањима одражава ову структуру. Као резултат тога, детаљне ревизијске активности на терену ће обављати особље које је релативно неискусно; многи од њих можда још нису стекли професионалне рачуноводствене квалификације. Међутим, да би чланови особља могли да врше разумна професионална просуђивања потребно је искуство.

54. Осим тога, ако су исти чланови особља на ревизији неког ентитета више година узастопно, то ће им вероватно помоћи у разумевању пословања и система тог ентитета и то се често посматра као нешто позитивно од стране руководства и лица овлашћених за управљање. Неки сматрају да то вероватно за резултат има ефективне одговоре на ризик материјално значајних погрешних исказа у финансијским извештајима, као и ефикасност ревизије. Међутим, продужено учешће може довести до недостатка професионалног скептицизма и претњи по независност ревизора.

55. У многим земљама, тела која врше ревизију ентитета јавног сектора имају тачно одређена ограничења у погледу потрошње за кадровске ресурсе. Такође, може постојати регулатива која се односи на запошљавање особља и плате које чланови особља могу да имају. Ово може да значи да ће неким телима која врше ревизију ентитета јавног сектора представљати значајан изазов ангажовање и задржавање довољног броја високо-квалитетних кадрова да би могли да одрже квалитет ревизије.

#### 1.4.6. *Партнери и особље имају довољно времена да изврше ревизију на ефективан начин*

56. Партнери и особље често имају и друге одговорности осим ревизије појединачног ентитета, а рокови за ревизију могу да буду веома кратки. Планирање је важно, како на нивоу појединачне ревизије тако и на нивоу ревизорске фирме, како би се обезбедило да на располагању

буде довољно средстава за прикупљање довољно адекватних доказа и да постоји одговарајућа комуникација са руководством и лицима овлашћеним за управљање.

57. Ревизорске фирме су обично ентитети оријентисани на стицање профита, а профитабилност ревизорске фирме је директно везана за однос између накнада за ревизију које се наплаћују од клијента и трошкова прикупљања довољно адекватних ревизијских доказа. Партнери у ангажовању на ревизији су обично ти који су у оквиру својих ревизорских фирми одговорни за финансијски приход од ревизија које обављају, а ако је висина накнада за обављање ревизије ограничена од стране руководства, то може да створи притисак на тим који ради на ангажовању да промени природу и динамику ревизијских поступака или да се смањи обим тестирања. Ово, са друге стране, може да угрози квалитет ревизије.

*1.4.7 Партнер у ангажовању и остали искусни чланови тима који ради на ангажовању су доступни руководству и лицима овлашћеним за управљање*

58. Важно је да партнер у ангажовању на ревизији буде доступан члановима највишег руководства и лицима овлашћеним за управљање. Редован контакт омогућава да партнер у ангажовању на ревизији буде добро обавештен о дешавањима у пословању ентитета, као и да благовремено изнесе питања која се односе на ревизију.

### **1.5 Знање, вештине, искуство и време – Ниво фирме**

59. Кључне карактеристике су:

- Партнери и особље имају довољно времена да реше тешка питања како се појављују.
- Тимови који раде на ангажовању су правилно структурирани.
- Партнери и особље вишег ранга дају мање искусним члановима правовремене оцене и одговарајуће смернице или пружају обуку „на послу”.
- Адекватна обука се обезбеђује партнерима и особљу у вези са питањима из области ревизије, рачуноводства и, уколико је потребно, специјализованих области привреде.

*1.5.1 Партнери и особље имају довољно времена да реше тешка питања како се појављују*

60. Партнери и особље вишег ранга често раде на великом броју ревизија које имају сличне рокове. Ово може довести до тога да активности буду сконцентрисане у једном периоду. Партнери и чланови особља вишег ранга често клијентима пружају услуге које се не односе на ревизију или обављају друге активности у оквиру ревизорске фирме. Важно је да фирма предвиди, најбоље што је могуће, могуће конфликте узроковане роковима и да их спречи приликом доделе одговорности. Руководство фирме активно прати количину посла како би се смањио ризик да за неприхватљиво велику количину посла буде задужен појединачни партнер или члан особља.

*1.5.2 Тимови који раде на ангажовању су правилно структурирани*

61. Приликом расподеле људских ресурса у обзир се узима ризик. Постоји опасност да ће најспособнији партнери и чланови особља бити додељени највећим и најпрестижнијим клијентима фирме и, као резултат тога, неће бити на располагању за ревизију других клијената код којих ризици од материјално погрешних финансијских извештаја могу бити већи.

62. Адекватна расподела ресурса омогућава да тимови који раде на ангажовању имају довољно знања и довољно времена за извођење одређених ревизија. За то је неопходно да се за ангажовање одреде партнери и особље вишег ранга који имају одговарајуће знање о привредној грани у којој клијент послује и о важећем оквиру финансијског извештавања, као и довољно времена да може да се спроведе квалитетна ревизија.

63. Расподела ресурса обухвата прикупљање информација од стране фирме о следећим елементима:

- Знање, вештине и искуство;
- Процењени рокови; и
- Периоди пружања услуге – како би се омогућила усаглашеност са етичким захтевима, на пример, у погледу ротације партнера ревизије.

64. У неким земљама ревизија мањих ентитета није обавезна. То значи да је у тим земљама за мале и средње праксе који имају мали број клијената теже да задрже partnere и чланове особља који имају релевантно знање и искуство из области ревизије.

*1.5.3 Партнери и особље вишег ранга дају мање искусним члановима правовремене оцене и одговарајуће смернице или пружају обуку „на послу”*

65. Процес оцењивања у ревизорској фирми је важан аспект развоја способности појединца. Иако није лако измерити квалитет ревизије, он ће вероватно да се побољша ако оцене посебно

дају партнери и запослени. Ово може да се искористи за промоцију доброг ревизијског просуђивања, укључујући и консултације о тешким питањима.

66. Може бити корисно да се направи разлика између прављења периодичних оцена учинка особља и обезбеђивања обуке и давања смерница запосленима на радном месту. Док оцене могу да се користе да се лакше идентификује нека важна вештина или способност која треба да се побољша, смернице или обука на послу могу да се користе да се помогне појединцу да развије ту вештину или способност. Давање смерница и обука на послу су такође посебно важне за развој кључних личних карактеристика као што су интегритет, објективност, строгости, професионални скептицизам, и истрајност као и пружање помоћи мање искусном особљу у раду са непознатим подручјима ревизије.

67. За давање ефективних смерница потребне су додатне вештине, знања и искуства, и ревизорске фирме немају неограничен број људи који поседују овакву одговарајућу стручност. Такви људи могу имати и друге захтеве у погледу свог времена. Важно је да фирме обезбеде подстицаје за искусније чланове особља да издвоје довољно времена да се ефикасно позабава овом важном улогом развоја кадрова и, као део процеса оцењивања, процене њихов напредак.

*1.5.4 Адекватна обука се обезбеђује партнерима и особљу у вези са питањима из области ревизије, рачуноводства и, уколико је потребно, специјализованих области привреде*

68. Професија настоји да обезбеди ревизору неопходне способности кроз почетни професионални развој, који се састоји од обуке у областима техничких и стручних вештина и вредности, етике и ставова и практичног искуства, и одређивања захтева у погледу континуираног професионалног развоја.

69. Фирме углавном обезбеђују обуку која се односи на техничке аспекте ревизије и на захтеве њихових методологија ревизије. Фирме такође обезбеђују неопходно практично искуство тако што укључују приправнике у тимове који раде на ангажовању на ревизији. Спајање учења о техничким аспектима ревизије са стицањем практичног искуства је важно зато што је формална обука само део процеса којим ревизори развијају вештине и стичу искуство.

70. Професионалне рачуноводствене организације које су чланови IFAC-а имају захтеве који се односе на континуирану професионалну едукацију и програми едукацију које спроводе фирме су дизајнирани да се изгради стручност професионалних практичара који се баве ревизијом. Такви програми често обухватају широк спектар области релевантних за пословање фирме у целини, као што су управљање пројектима, информационе технологије и вештине комуникације. Важно је да фирме посвете довољно времена, ресурса и придају довољно значаја обуци из ревизије и рачуноводствених питања, укључујући, где је то потребно, специјализована питања која се односе на привредну грану како би се обезбедиле техничке вештине потребне за пружање подршке квалитету ревизије.

## **1.6 Знање, вештине, искуство и време – Ниво државе**

71. Кључне карактеристике су:

- Постоје строги аранжмани за лицензирање ревизијских фирми/појединачних ревизора.
- Захтеви у погледу образовања су јасно дефинисани, а обука је ефективна и са адекватним ресурсима.
- Постоје аранжмани за ажурирање знања ревизора о текућим питањима и за организовање обуке о новим рачуноводственим, ревизијским или регулаторним захтевима.
- Ревизијска професија је добро позиционирана да привуче и задржи појединце који поседују одговарајуће квалитете.

*1.6.1 Постоје строги аранжмани за лицензирање ревизијских фирми/појединачних ревизора*

72. Ревизија је активност од јавног интереса коју треба да врше појединци са одговарајућим квалификацијама који раде у адекватном окружењу. Да би се то постигло, обично се успостављају национални механизми за лицензирање ревизорских фирми или ревизора појединаца да би могли да врше ревизију. Регистар одобрених фирми и појединаца често одржава надлежни орган. Надлежни органи често имају овлашћења да пониште лиценцу у одређеним околностима.

*1.6.2 Захтеви у погледу едукације су јасно дефинисани, а обука је ефективна и са адекватним ресурсима*

73. Критеријуми за добијање лиценце обично обухватају захтеве у погледу едукације како за почетну тако и континуирану едукацију. Квалитет ревизије се лакше постиже ако су захтеви у погледу едукације јасно дефинисани и примењује се довољно средстава како би се обезбедила ефективност обуке.

74. Професионалне вештине описане у IES стандардима истичу стручности које су неопходне да би пружиле подршку квалитету ревизије. Ове стручности се развијају комбинацијом теоријске

обуке и практичног искуства и подучавања у оквиру ревизорских фирми. IES стандарди су писани за организације чланице IFAC-а (које могу да имају одговорност за теоријску обуку), али се не примењују директно на ревизорске фирме (које обезбеђују практично искуство и смернице). За квалитет ревизије је повољно ако организације које пружају обуку и ревизорске фирме користе исти оквир компетенција.

*1.6.3 Постоје аранжмани за ажурирање знања ревизора о текућим питањима и за организовање обуке о новим рачуноводственим, ревизијским или регулаторним захтевима*

75. Поред обуке која се односи на почетну професионалну едукацију ревизора, адекватни аранжмани за континуирану професионалну едукацију унутар једне земље представљају важан фактор који доприноси квалитету ревизије. Континуирана професионална едукација треба да се обезбеди да би искуснији ревизори могли да наставе да развијају своје вештине и знања у вези са ревизијом, и да буду стално информисани о променама у рачуноводственим и регулаторним захтевима.

76. Континуирана професионална едукација је посебно важна када постоје велике промене у захтевима који се односе на финансијско извештавање и ревизију. На тај начин се пружа могућност да се ревизори обавесте о новим техничким захтевима, да се објасне циљеви насталих промена, као и да се пружи помоћ у стицању разумевања које је неопходно да се нови захтеви реализују на економичан начин.

*1.6.4 Ревизијска професија је добро позиционирана да привуче и задржи појединце који поседују одговарајуће квалитете*

77. Стручности које поседују партнери и особље које ради на ревизији су кључни фактор за квалитет ревизије. Иако је обука веома важна, неке од неопходних особина су, до одређене мере, инхерентне за сваког појединца. Зато је веома важно да се појединци који поседују одговарајуће особине привуку да се баве ревизијом.

78. Вероватно постоји више фактора који утичу на појединца који желе да се професионално баве ревизијом, укључујући:

- статус ревизије као професије у националном окружењу;
- перцепцију о могућностима напредовања у каријери и финансијским подстицајима;
- природу посла, укључујући њену улогу у вези са јавним интересом; и
- квалитет обезбеђене обуке.

79. Исти фактори ће вероватно утицати и на одлуке појединаца да остану у ревизијској професији, и да наставе са градњом каријере у ревизији. У неким земљама, постоји тенденција да велики број рачуновођа напушта ревизорске куће и прелазе у привреду. Иако ово може имати позитиван утицај на финансијско извештавање, може да ограничи број искусног особља које је на располагању ревизорским фирмама и тиме угрози квалитет ревизије.

80. Статус ревизијске професије у националном окружењу такође може да утиче на поштовање које уживају ревизори а самим тим и ефикасност функције ревизије. У срединама где ревизија као професија не ужива велико поштовање или нема адекватна овлашћења, ревизори ће бити у слабијем положају у односу на руководство. У таквим околностима, вероватноћа се смањује да ће ревизори испитивати руководство о значајним питањима или да ће имати чврст став у вези са значајним ревизијским питањима. Са друге стране, тамо где је ревизијска професија високо цењена или има адекватна овлашћења путем одговарајућих механизма, ревизорима ће бити лакше да покажу професионални скептицизам и да стриктније врше ревизију.

#### **Фактори процеса**

#### **1.7. Процес ревизије и процедуре контроле квалитета – Ниво ангажовања**

81. Кључне карактеристике су:

- Тим који ради на ангажовању примењује стандарде ревизије, релевантне законе и регулативу, и процедуре за контролу квалитета ревизорске фирме.
- Тим који ради на ангажовању на прикладан начин користи информациону технологију.
- Постоји ефективна интеракција са осталим учесницима ревизије.
- Постоје одговарајући аранжмани са руководством у циљу реализације ефективног и ефикасног процеса ревизије.

1.7.1 Тим који ради на ангажовању примењује стандарде ревизије, релевантне законе и регулативу, и процедуре за контролу квалитета ревизорске фирме



82. Стандарди ревизије имају кључну улогу у подупирању квалитета ревизије и поверења корисника у ревизију. Стандарди ревизије су осмишљени тако да помажу ревизору да стекне разумно уверавање и да примењује професионално просуђивање и професионални скептицизам током планирања и извођења ревизије и за, између осталог:

- Идентификацију и процену ризика материјално погрешног исказа, услед криминалне радње или грешке, на основу разумевања ентитета и његовог окружења, укључујући унутрашње контроле ентитете;
- Прибављање довољно адекватних ревизијских доказа о постојању материјално погрешних исказа, кроз осмишљавање и имплементацију адекватних одговора на те ризике; и
- Формирање мишљења о финансијским извештајима на основу закључака донетих на основу прибављених доказа.

83. ISA стандарди захтевају да се припреми документација која је довољна да омогући искусном ревизору, који није пре тога био повезан са ревизијом, да разуме природу, време и обим извршених поступака, резултате тих поступака, значајна питања која су се појавила и донете закључке. Ова документација подржава активности везане за контролу квалитета које спроводи тим који ради на ангажовању, пре него што се ревизија заврши, и остали који врше преглед квалитета извршеног рада.

84. Од ревизора се често националним законом или регулативом захтева да постигну усклађеност са стандардима ревизије. Међутим, нису сви аспекти процеса ревизије дефинисани стандардима ревизије, и ревизорске фирме обично имају методологије које садрже додатне спецификације. Чак и унутар структуре која је сачињена од стандарда ревизије и методологије ревизорске фирме, постоји флексибилност за тим који ради на ангажовању у смислу специфичних ревизијских активности које се врше, њиховог спровођења у пракси, и природе и времена интеракције са руководством. Начин на који се рад врши у пракси може бити важан фактор за ефикасност и ефикасност.

#### 1.7.2 Тим који ради на ангажовању на прикладан начин користи информациону технологију

85. Све већа употреба и сложеност компјутерских информационих система пружа могућности ревизорима да ефикасније и ефективније прибављају ревизијске доказе; на пример коришћењем ревизијских техника уз помоћ компјутера, укључујући испитивање фајлова и коришћење тестних података. Ове технике имају ту предност што може да се обухвати више трансакција и контрола. Међутим, понекад примена таквих техника захтева ангажовање стручњака, што може да захтева много времена, посебно у првој години коришћења.

86. Платформе информационих технологија које се користе у ревизијским фирмама утичу на начин на који ревизори врше ревизију и евидентирају извршени рад. Данас се све чешће користи ревизијски софтвер да би помогао тимовима који раде на ангажовању да примењују методологију коју одређује ревизорска фирма. Иако то може да допринесе ефикасности и побољшању процеса контроле квалитета, ризици по квалитет ревизије који су повезани са њиховом употребом укључују:

- Претерано инсистирање на усклађености са ревизијским софтвером који користи фирма уместо да се подстиче размишљање о јединственим особинама ентитета који је предмет ревизије; и
- Ново особље троши превише времена на учење како се користи ревизијски софтвер уместо на разумевање ревизијских концепата.

87. Преглед ревизијског рада са удаљених локација од стране партнера и искусног особља може да умањи могућности за подучавање на послу и давање смерница, али то има и потенцијалне користи:

- Омогућавање ефективног прегледа извршеног рада на ревизији када чланови тима који ради на ангажовању раде на више различитих локација или на локацијама које су у различитим временским зонама; и
- Ефективнија средства за спровођење додатних прегледа рада извршеног на ревизији, након што су спроведени почетни прегледи.

88. Информациона технологија такође утиче на начин на који ревизори комуницирају, како унутар тимова који раде на ангажовању тако и са руководством и лицима овлашћеним за управљање. На пример, све више се користи електронска пошта и други облици професионалних алата за аутоматизацију. Иако електронска пошта генерално повећава доступност, посебно на међународном нивоу, она има и своја ограничења. На пример, могућност да се добију корисни ревизијски докази из е-мејлова ја мања у поређењу са богатијом интеракцијом која је резултат отворене дискусије са руководством. У зависности од околности, е-мејлови могу да олакшају

руководству да пружи нетачне или непотпуне одговоре на питања ревизора или да буде мање искрено са информацијама уколико је мотивисано да то уради.

#### 1.7.3 Постоји ефективна интеракција са осталим учесницима ревизије

89. Већина великих ентитета обично има одељења, зависне ентитете, заједничке подухвате или инвестиције које се рачуноводствено обухватају по методу удела (компоненте), и једна или више компоненти су често предмет ревизије коју врши тим који ради на ангажовању који није тим који ради на ангажовању на нивоу групе. Ако не постоји ефикасна интеракција између тима који ради на ангажовању на нивоу групе и ревизора компоненте, постоји ризик да тим који ради на ангажовању на нивоу групе неће добити довољно адекватних ревизијских доказа на основу којих ће се заснивати ревизијско мишљење о групи. Јасна и благовремена комуникација захтева тима који ради на ангажовању на нивоу групе чини основу за ефикасну двосмерну комуникацију између тима који ради на ангажовању на нивоу групе и ревизора компоненте.

90. Остали који су укључени у ревизију су специјалисти и стручњаци (на пример, информатичари), или, у контексту групе, ревизори компоненти. Када су остали укључени у ревизију, важно је да:

- Тим који ради на ангажовању јасно комуницира са њима о раду који треба да се изврши;
- Остали који учествују у ревизији јасно саопштавају налазе који су резултат извршеног рада;
- Тим који ради на ангажовању одреди да ли извршени рад одговара сврси и да реагује у складу са налазима.

91. Већина великих ентитета има функцију интерне ревизије. Уколико постоји ефективна интеракција између екстерних и интерних ревизора то ће вероватно допринети ефикасности и ефективности ревизије. На пример, функција интерне ревизије ће вероватно имати добар увид у пословање ентитета и пословне ризике што може да пружи значајан допринос разумевању ревизора које се односи на сам ентитет и процењене ризике или остале аспекте ревизије.

92. Руководство групе обично очекује од ревизора групе да ефективно координира рад на компонентама. Неки верују да то може да се олакша ако ревизију компоненти врши иста ревизорска фирма или фирма која је у оквиру исте мреже или удружења. Из тог разлога може бити веома важан географски домет те фирме, а тиме и њена способност да врши ревизију над зависним ентитетима и другим компонентама групе. Други верују да већи број различитих ревизорских фирми укључених у ревизију групе пружа прилику за разматрање више ставова о ризицима ентитета, као и о одговарајућим ревизијским одговорима.

#### 1.7.4 Постоје одговарајући аранжмани са руководством у циљу реализације ефективног и ефикасног процеса ревизије

93. У интересу руководства може да буде да се обезбеди да се ревизија заврши што пре и да се на минимум сведе ометање редовних активности ентитета. Ефективност и ефикасност ревизије могу да се побољшају на следећи начин:

- Стриктним планирањем, укључујући, по потреби, договор са руководством у вези са роковима и информацијама које су потребне ревизору;
- Благовремена интеракција са руководством да би се решила питања која су идентификована током ревизије;
- Настојање да се поштују договорени рокови и да се извештаји поднесу на време; и
- Избегавање, колико је то могуће, постављања истих упита руководству о истим питањима од стране различитих чланова тима који ради на ангажовању.

### 1.8. Процес ревизије и процедуре контроле квалитета – Ниво фирме

94. Кључне карактеристике су:

- Методологија ревизије се прилагођава у складу са променама професионалних стандарда и налазима интерних прегледа контроле квалитета и екстерних инспекција.
- Методологија ревизије подстиче поједине чланове тима који ради на ангажовању да примене професионални скептицизам и одговарајуће професионално просуђивање.
- Методологија захтева ефикаван надзор и преглед извршеног ревизијског рада.
- Методологија захтева одговарајућу ревизијску документацију.
- Успостављене су стриктне процедуре за контролу квалитета, контрола квалитета се прати и по потреби се предузимају одговарајући кораци.

- Када је потребно, врше се ефективни прегледи контроле квалитета ангажовања.

1.8.1 *Методологија ревизије се прилагођава у складу са променама професионалних стандарда и налазима интерних прегледа контроле квалитета и екстерних инспекција*

95. Важно је да методологија ревизорске фирме не остане статична већ да се развија у складу са променама професионалних стандарда и пословног окружења и да се уводе благовремена и континуирана побољшања у методологију и алате које фирма користи као одговор на налазе интерних прегледа и регулаторних инспекција.

96. Да би демонстрирале посвећеност континуираном унапређивању, ревизорске фирме обично спроводе анализу кључних узрока као одговор на налазе интерних и екстерних инспекција у циљу идентификације системских проблема, и адекватно реагују активностима којима унапређују своје методологије и процесе.

1.8.2 *Методологија ревизије подстиче поједине чланове тима који ради на ангажовању да примене професионални скептицизам и одговарајуће професионално просуђивање*

97. Већина ревизорских фирми користи методологије да помогне особљу у постизању ефикасне и ефективне ревизије и као процес контроле квалитета. Ове методологије понекад укључују употребу ревизијског софтвера који подржава одлуке и генерише електронске радне папире којима је могуће приступити са удаљених локација.

98. Ове методологије могу да буду ефикасан механизам за постизање доследне усклађености са стандардима ревизије као и за проверу да ли су извршени сви потребни кораци у процесу ревизије. Методологије такође помажу у раду са документацијом и, ако је у електронском облику, у брзој размени информација, укључујући и размену информација са специјалистима на удаљеним локацијама.

99. Међутим, постоји ризик да ће превисок ниво прескрипције у методологији ревизије имати негативне импликације за друге елементе квалитета ревизије. Претерано прескриптивне методологије могу да настану као последица претњи од судских поступака или услед тога што се приступ регулацији и инспекцији ревизора претерано ослања на постизање усклађености. Примери ризика за квалитет ревизије укључују:

- Ако се превише инсистира на усклађености са веома прескриптивном методологијом, постоји ризик да неће бити дат довољан значај томе да искусни чланови особља прилагођавају дефинисане ревизијске поступке околностима, као и разматрању да ли треба да се изврше даљи поступци.
- Претерано инсистирање на процесу који се примењује за извођење ревизије може да омете искусне партнере и ревизоре приликом доношења важних одлука.
- Претерано смањење слободе деловања особља може негативно да утиче на мотивацију тих појединаца и да доведе до тога да не наставе каријеру у ревизији.
- Могућност да се партнери и особље ревизије дистанцирају од фирме која је предмет ревизије.

1.8.3 *Методологија захтева ефективан надзор и преглед извршеног ревизијског рада*

100. Може да дође до тога да већи део детаљног ревизијског рада врши особље које је релативно мање искусно. У таквим околностима, неопходно је да се тај рад, без обзира на то да ли се врши „на лицу места“ или негде другде, укључујући и праксу ангажовања екстерних страна, надзире и прегледа од стране искусног особља, руководиоца и партнера.

101. Неке модерне методологије пружају могућност електронског прегледа радних папира са удаљене локације, чиме се омогућава ефикасна дистрибуција и разматрање ревизијских питања, посебно када се ради о различитим земљама и различитим временским зонама. Међутим, преглед са удаљене локације не мора увек бити ефикасно средство: за процењивање да ли је особље темељно спровело ревизију и показало одговарајући степен професионалног скептицизма; и за развој вештина и стручности мање искусног особља.

1.8.4 *Методологија захтева одговарајућу ревизијску документацију*

102. Ревизијска документација има више улога, укључујући:

- Пружање помоћи тиму који ради на ангажовању приликом планирања вршења ревизије.
- Пружање помоћи члановима тима који су одговорни за надзор приликом управљања и вршења надзора над ревизијским радом.
- Омогућавање да тим који ради на ангажовању сноси одговорност за свој рад.
- Чување евиденције о питањима од континуираног значаја за будуће ревизије.

- Омогућавање вршења прегледа контроле квалитета и инспекција унутар фирме, и екстерних инспекција у складу са применљивим законским, регулаторним или других захтевима.

103. Документација са аргументацијом за значајна ревизијска просуђивања повећава стриктност, а самим тим и квалитет, просуђивања. Процес документовања питања и начина на који су решена ће вероватно побољшати стриктност мисаоног процеса ревизора и валидност закључака.

1.8.5 *Успостављене су стриктне процедуре за контролу квалитета, контрола квалитета се прати и по потреби се предузимају одговарајући кораци*

104. Треба да се успоставе процедуре контроле квалитета како би се ревизорској фирми пружио уверавање да:

- је фирма постигла усклађеност са професионалним стандардима и применљивим законским и регулаторним захтевима, и
- да су извештаји које издаје фирма или партнери у ангажовању примерени датим околностима.

105. Процедуре контроле квалитета обухватају надзор и предузимање корективних активности када је то потребно. Ревизија подразумева поштовање стандарда и интерних политика и процедура фирме. У то су такође укључене и комплексне одлуке и просуђивања која врши особље на различитим нивоима искуства и понекад под временским притиском.

106. Надзор квалитета ревизије у оквиру ревизорске фирме је важан аспект идентификације нових ризика и могућности, и уверавања да се стандарди поштују и да су перформансе партнера и особља адекватне.

107. Неке ревизорске куће раде на међународном нивоу кроз мрежу фирми. Фирме у мрежи често имају заједничке методологије, и политике и процедуре за контролу квалитета и надзор. Неке мреже такође имају заједничке смернице у вези са вредностима, етиком, и ставовима, а имају и програме за унапређење знања и искуства партнера и запослених.

108. Осим интерних процеса за надзор квалитета ревизије, ревизије могу бити предмет екстерних прегледа. Резултати ових прегледа (укључујући и инспекцију од стране независних регулатора ревизије) пружају важне повратне информације које доводе до активности које доприносе побољшању квалитета ревизије.

109. Поред решавања свих недостатака који су идентификовани у појединачним ревизијама, важно је да ревизорске фирме предузму одговарајуће кораке за решавање системских проблема који су откривени захваљујући интерним и екстерним активностима надзора и да предузму одговарајуће мере.

1.8.6 *Када је потребно, врше се ефективни прегледи контроле квалитета ангажовања*

110. Прегледи контроле квалитета ангажовања омогућавају објективну процену значајних просуђивања извршених од стране тима који ради на ангажовању и закључака који су донети приликом формулисања извештаја ревизора. Ови прегледи треба да се врше над ревизијама компанија котираних на берзи и над другим ангажовањима које ревизорска фирма сматра прикладним, као што су ревизије ентитета од јавног интереса.

111. Да би били ефективни, прегледи контроле квалитета ангажовања укључују и дискусију и значајним питањима и закључцима, преглед одабраних докумената о ангажовању и преглед финансијских извештаја. Ове прегледе треба да врше појединци који имају неопходно искуство, овлашћења и довољно времена. Прегледи контроле квалитета ангажовања захтевају постојање адекватног лица за везу између партнера прегледа и партнера ангажовања како би преглед могао благовремено да се заврши и да тим који ради на ангажовању може адекватно да одговори на налазе.

## **1.9. Процес ревизије и процедуре контроле квалитета – Национални ниво**

112. Кључне карактеристике су:

- Уведени су стандарди ревизије и други стандарди у којима су јасно наведени основни циљеви као и специфични захтеви који се примењују.
- Тела надлежна за екстерне ревизијске инспекције разматрају релевантне атрибуте квалитета ревизије, унутар ревизорских фирми и у појединачним ангажовањима на ревизији.
- Успостављени су ефикасни системи за испитивање навода о неуспешним ревизијама и када је потребно предузимају се дисциплинске мере.

1.9.1 *Донети су стандарди ревизије и други стандарди у којима су јасно наведени основни циљеви као и специфични захтеви који се примењују*

113. Захтеви који се односе на ревизију и друга ангажовања могу бити одређени законом или прописима или наметнути кроз националне професионалне рачуноводствене организације. Важно је да такви захтеви буду високог квалитета и да садрже јасне основне циљеве. ISA стандарди које издаје IAASB, садрже циљеве, захтеве, материјал за практичну примену и остала објашњења.

114. IESBA доноси висококвалитетне етичке стандарде за професионалне рачуновође кроз развој стриктних, међународно применљивог Етичког кодекса за професионалне рачуновође. IASBA ради на развоју и унапређењу професионалне рачуноводствене едукације која обухвата техничку стручност, професионалне вештине, вредности, етику и ставове професионалних рачуновођа – кроз примену Међународних стандарда едукације (IES). Ови стандарди су на националном нивоу усвојени у великом броју држава.

115. Важно је да се врши ревидирање стандарда као одговор на повратне информације о њиховој примени и увођењу. Међутим, важно је да доносиоци стандарда буду свесни утицаја који редовно ревидирање стандарда може имати у смислу имплементације и обучавања ревизора у коришћењу стандарда. IFAC захтева од својих организација чланица да предузму мере у циљу усвајања и имплементације стандарда, Етичког кодекса за професионалне рачуновође и стандарда едукације у својим правним системима, као и да пруже помоћ у њиховој имплементацији, у зависности од тога какве су одговорности организације у националном окружењу. У неким земљама, ISA стандарди су модификовани у циљу постизања усклађености са националним захтевима или су допуњени додатним националним захтевима.

*1.9.2 Тела надлежна за екстерне ревизијске инспекције разматрају релевантне атрибуте квалитета ревизије, унутар ревизорских фирми и у појединачним ангажовањима на ревизији*

116. Екстерне инспекције ревизије пружају могућност за процену усклађености ревизора са стандардима ревизије, а у зависности од њихових задатака, и са другим аспектима квалитета ревизије. Активности које ревизорске фирме предузимају на основу налаза инспекција могу довести до побољшања ефикасности ревизије, а након што се резултати тих инспекција објаве, то може да доведе до повећања свести код заинтересованих страна о питањима квалитета ревизије. Током једног временског периода, резултати екстерних инспекција ревизија треба да се анализирају и доставе доносиоцима стандарда.

*1.9.3 Успостављени су ефикасни системи за испитивање навода о неуспешним ревизијама и када је потребно предузимају се дисциплинске мере*

117. Професионалне рачуноводствене организације могу да спроводе истражне радње и дисциплинске мере. Међутим, као и у случају ревизијских инспекција, када је реч о котираним компанијама и осталим ентитетима од јавног интереса, за то су све чешће задужена независна регулаторна тела за ревизију.

118. Тешко је дефинисати неуспешну ревизију, посебно ако имамо у виду да ревизија укључује просуђивање, а критеријуми у законима и регулативи су понекад нејасни и тешки за спровођење. Ефективност дисциплинарних активности се повећава када су постављени јасни критеријуми о томе шта представља неуспешну ревизију.

119. Државни органи такође треба да имају одређени спектар санкција које су им на располагању, укључујући овлашћење да пониште лиценцу ревизорским фирмама или ревизорима у одређеним околностима. Док такве санкције могу бити прикладне у екстремним случајевима, регулаторни процес је побољшан када постоје санкције које су пропорционалне мање озбиљним питањима. То могу да буду новчане казне и обавезна додатна едукација.

-----

*Међународни стандард контроле квалитета 1, Контрола квалитета фирми које врше ревизију, преглед финансијских информација, друга ангажовања на основу којих се пружа уверавање и сродне услуге*  
*ISQC 1 захтева од ревизијских фирми да успоставе и одржавају систем контроле квалитета који ће им обезбедити уверавање у разумној мери о томе да су фирма и њено особље усклађени са професионалним стандардима и применљивим законским и регулаторним захтевима; и да извештаји које издају фирма или партнери у ангажовању одговарају околностима.*

*Правни систем у овом контексту може бити већи или мањи од једне земље. У неким областима света, неки аспекти ревизијске регулативе се примењују на више земаља. У појединим земљама, аспекте ревизијске регулативе преузимају мање јединице као што су државе или покрајине.*

*У окружењу јавног сектора, изрази „клијент“, „ангажовање“, „партнер у ангажовању“ и „фирма“ треба, тамо где је релевантно, да се тумаче тако да се односе на њихове еквиваленте у јавном сектору као што је дефинисано у Међународном стандарду врховних ревизијских институција (ISSAI) 40, Контрола квалитета за врховне ревизијске институције, Одељак 7.*  
*Етички кодекс за професионалне рачуновође који је објавио Одбор за међународне етичке стандарде за рачуновође (IESBA Кодекс) идентификује основне принципе професионалне етике за*

професионалне рачуновође: интегритет, објективност, професионалну оспособљеност и дужну пажњу; поверљивост; и професионално понашање. Репутација ревизијске фирме није конкретно предмет Оквира будући да није елемент квалитета ревизије већ резултат континуираног квалитета ревизија. Постоји низ фактора који утичу на репутацију фирме, укључујући њену величину, маркетиншке активности и степен у којем на њу могу негативно да утичу правни спорови или регулаторне мере.

ISA 260, Комуникација са лицима овлашћеним за управљање  
За земље чланице Европске Уније, на пример, Директивом о статутарној ревизији захтева се од фирми које обављају ревизију ентитета од јавног интереса да на годишњој бази обелодањују назначене информације које обухватају правну структуру ревизијских фирми, мреже чији су део, корпоративно управљање и системе контроле квалитета, финансијске информације и информације о основи накнаде за партнера.

Извештају се може приступити на адреси:

[web.ifac.org/media/publications/9/financial-reporting-supply/financialreporting-supply.pdf](http://web.ifac.org/media/publications/9/financial-reporting-supply/financialreporting-supply.pdf).

У овом одељку бавимо се само екстерним – то јест, интеракцијама које су изван тима који ради на ангажовању ревизије.

У великом броју мањих ентитета, постоји врло мало разлике између руководства и лица овлашћених за управљање. Власник-руководилац ће обично вршити обе улоге.

У јавном сектору, тела за ревизију јавног сектора обично нису под надлежношћу екстерних регулаторних тела за надзор. Она одговарају парламенту, законодавним телима, или њиховим еквивалентима, који са времена на време могу довести у питање квалитет активности ревизије.

У међународном контексту, активности Међународног форума независних регулаторних тела за ревизију (IFIAR) омогућава размену знања и промовисање боље координације међу регулаторним телима. Основни принципи за независна регулаторна тела за ревизију IFIAR-а укључују да „принципи имају за циљ да подрже сарадњу између регулаторних тела и да промовишу бољу доследност надзора ревизије.“ Додатне информације о њиховим активностима можете пронаћи на вебсајту: [www.ifiar.org](http://www.ifiar.org)

Погледајте параграф 11 ISA 200, Општи циљеви независног ревизора и спровођење ревизије у складу са Међународним стандардима ревизије: Приликом спровођења ревизије финансијских извештаја, циљеви ревизора су да:

(а) Стекне уверавање у разумној мери о томе да финансијски извештаји у целини не садрже материјално погрешне исказе, настале услед криминалне радње или грешке и на тај начин омогуће ревизору да изрази мишљење о томе да ли су финансијски извештаји припремљени, по свим материјално значајним питањима, у складу са применљивим оквиром финансијског извештавања; и

(б) У складу са ревизорским налазима извести о финансијским извештајима и изврши саопштавања како се захтева Међународним стандардима ревизије.

Етички кодекс за професионалне рачуновође Одбора за међународне етичке стандарде за рачуновође (IESBA Кодекс), параграф 120.1  
Кодекс IESBA, параграф 100.5

Кодекс IESBA, параграф 110.1

IESBA Кодекс, параграф 290.7. Тела за ревизију јавног сектора, међутим, обично не могу да се повуку из ангажовања ревизије.

Области стручности и исхода учења за кандидате за професионалне рачуновође дати су у IES 2, Почетни професионални развој – Техничка оспособљеност; IES 3, Почетни професионални развој – Професионалне способности; и IES 4, Почетни професионални развој – Професионалне вредности, етика и ставови; а, области стручности и исхода учења за partnere у ангажовању су дате у IES 8, Професионални развој партнера у ангажовању одговорних за ревизију финансијских извештаја. IAESB ради на ревидирању IES 8. Врло је вероватно да ће бити препозната потреба ревизора за континуираним унапређењем стручности тако што ће прво бити идентификовани исходи учења, а затим наведени захтеви у погледу континуираног професионалног развоја у области знања које се захтевају од партнера у ангажовању који су одговорни за ревизију финансијских извештаја.

У захтевима који се тичу етике (на пример, параграф 240.2 IESBA Етичког кодекса) често је описана ова претња и захтева се њена процена, и када је потребно, примена заштитних мера.

IES 8, параграфи 54 и 59, поставља захтеве који се односе на практично искуство професионалних практичара из области ревизије.

*Видети ISA 600, Специјална разматрања – ревизије финансијских извештаја групе (укључујући рад ревизора компоненте)  
IAASB је објавио ISQC 1, у ком су наведене активности за које се од фирми захтева да одреде политике и процедуре и на тај начин испуне овај захтев.*

## **МЕЂУНАРОДНИ ОКВИР АНГАЖОВАЊА НА ОСНОВУ КОЈИХ СЕ ПРУЖА УВЕРАВАЊЕ**

Овај измењени Међународни оквир ангажовања на основу којих се пружа уверавање замењује постојећи Међународни оквир ангажовања на основу којих се пружа уверавање у тренутку када на снагу ступи ISAE 3000, Ангажовања на основу којих се пружа уверавање, која не спадају у ревизију или преглед финансијских информација.

### **САДРЖАЈ**

#### *Параграфи*

Увод 1–4

Етички принципи и стандарди контроле квалитета 5–9

Опис ангажовања на основу кога се пружа уверавање 10–11

Ангажовања на потврђивању и директна ангажовања 12–13

Ангажовања на основу којих се пружа уверавање  
у разумној мери и уверавање ограниченог степена 7–11

Делокруг оквира 17–19

Прихватање ангажовања 17–19

Извештаји о ангажовањима на основу којих се не пружа  
уверовање 20–21

Предуслови за прихватање ангажовања  
на основу ког се пружа уверовање 22–25

Елементи ангажовања на основу ког се пружа уверовање 26

Однос између три стране 27–38

Основно предметно питање 39–41

Критеријуми 42–49

Докази 50–82

Извештај о уверовању 83–92

Остала питања 93–95

Непримерено коришћење имена практичара 96

Прилог 1: Саопштења IAASB, њихови међусобни односи и однос са Кодексом IESBA

Прилог 2: Ангажовања на потврђивању и директна ангажовања

Прилог 3: Стране у ангажовању на основу ког се пружа уверовање

Прилог 4: Категоризација основних предметних питања

#### **Увод**

1. Овај оквир је објављен искључиво са циљем да се омогући разумевање елемената и циљева ангажовања на основу којих се пружа уверовање и ангажовања на која се примењују Међународни стандарди ревизије (ISA), Међународни стандарди ангажовања на прегледу (ISRE) и Међународни стандарди ангажовања на основу којих се пружа уверовање (ISAE) – (у наставку текста Стандарди уверовања).

2. Овај оквир није стандард и, сходно томе, не поставља никакве посебне услове (или основне принципе или неопходне поступке) за извођење ревизије, прегледа или других ангажовања на основу којих се пружа уверовање. Извештај о уверовању не може, дакле, да садржи навод да је ангажовање спроведено у складу са овим Оквиром, већ треба да се позива на релевантне стандарде који се односе на уверовање. Стандарди који се односе на услуге уверовања садрже циљеве, захтеве, опис примене и остала објашњења, уводни материјал и дефиниције које су у складу са овим Оквиром, и треба да се примењују приликом извођења ревизије, прегледа и других ангажовања на основу којих се пружа уверовање. Прилог 1 илуструје делокруг саопштења

издатих од стране Међународног одбора за стандарде ревизије и уверавања (IAASB), њихове међусобне односе и однос према Етичком кодексу за професионалне рачуновође издатом од стране Међународног одбора за етичке стандарде за рачуновођа (IESBA).

3. Овај оквир садржи референтни оквир за

(а) Практичаре који пружају услуге уверавања

(б) Остале који учествују у ангажовањима на основу којих се пружа уверавање, укључујући циљне кориснике извештаја о уверавању и оне који су ангажовали практичара („страна наручилац“); и

(ц) IAASB у процесу развоја Стандарда уверавања, Напомена о практичној примени и осталих докумената.

4. У наставку је дат преглед овог оквира:

- *Увод*: Овај оквир се бави ангажовањима на основу којих се пружа уверавање која врше практичари.

- *Опис ангажовања на основу ког се пружа уверавање*: У овом одељку описана су ангажовања на основу којих се пружа уверавање и направљена је разлика између директних ангажовања и ангажовања на потврђивању, као и између ангажовања којима се пружа уверавање у разумној мери и уверавање ограниченог степена.

- *Делокруг оквира*: У овом одељку описане су разлике између ангажовања на основу којих се пружа уверавање у других ангажовања као што су консултативна ангажовања.

- *Предуслови за ангажовање на основу ког се пружа уверавање*: Овај одељак садржи предуслове који треба да постоје да би практичар прихватио ангажовање на основу ког се пружа уверавање.

- *Елементи ангажовања на основу ког се пружа уверавање*: У овом одељку је идентификовано и описано пет елемената који се манифестују у ангажовањима на основу којих се пружа уверавање: однос између три стране; основно предметно питање; критеријуми, докази и извештаји о уверавању. Овде су додатно објашњене важне разлике између ангажовања на основу којих се пружа уверавање у разумној мери и ангажовања на основу којих се пружа уверавање ограниченог степена. У овом одељку су такође описане, на пример, значајне варијације у основним предметним питањима ангажовања на основу којих се пружа уверавање, неопходне карактеристике адекватних критеријума, улога ризика и материјалности у ангажовањима на основу којих се пружа уверавање, и како се формулишу закључци у ангажовањима на основу којих се пружа уверавање у разумној мери и ангажовањима на основу којих се пружа уверавање ограниченог степена.

- *Остала питања*: У овом одељку описане су одговорности у погледу комуникације које се не односе на извештај практичара о уверавању, документацију и импликације односа између практичара и основног предметног питања или информација о основном предметном питању.

#### **Етички принципи и стандарди контроле квалитета**

5. Контрола квалитета у фирмама које изводе ангажовања на основу којих се пружа уверавање, и усклађеност са етичким принципима, укључујући захтеве у погледу независности, сматрају се важним за јавни интерес и интегралним делом квалитетних ангажовања на основу којих се пружа уверавање. Таква ангажовања се изводе у складу са стандардима ангажовања на основу којих се пружа уверавање, што је засновано на следећим основама:

(а) На чланове тима који ради на ангажовању и вршиоце прегледа контроле квалитета ангажовања (за она ангажовања када је такво лице именовано) односе се Делови А и Б IESBA Кодекса који се баве ангажовањима на основу којих се пружа уверавање, остали професионални захтеви или захтеви у законима или регулативи, који су у најмањој мери једнако захтевни; и

(б) Практичар који изводи ангажовање је члан фирме на коју се односи ISQC 1, или други професионални захтеви или захтеви у законима или регулативи, који се односе на одговорност фирме за сопствени систем контроле квалитета, који су у најмањој мери једнако захтевни.

#### *IESBA Кодекс*

6. Део А у Кодексу успоставља основне етичке принципе које сваки професионални рачуновођа мора да поштује, а то су:

(а) интегритет

(б) објективност

(ц) професионална оспособљеност и дужна пажња

(д) поверљивост

(е) професионално понашање



7. Део А такође садржи концептуални оквир за професионалне рачуновође који може да се примењује за идентификацију претњи по усклађеност са основним принципима, процењивање значаја идентификованих претњи, примена мера заштите, када је то потребно, да се претње елиминишу или смање их прихватљив ниво.

8. Део Б IESBA Кодекса описује како се концептуални оквир из дела А примењује у одређеним ситуацијама на професионалне рачуновође у јавној пракси, укључујући и независност. IESBA Кодекс дефинише да независност подразумева независност ума и деловања. Независност штити способност да се формира закључак о уверавању на који не утиче ништа што би могло да угрози тај закључак. Независност повећава способност практичара да делује са интегритетом, да буде објективан и да задржи професионални скептицизам.

#### *ISQC 1*

9. ISQC 1 се бави одговорношћу фирме да успостави и одржава сопствени систем контроле квалитета за ангажовања на основу којих се пружа уверавање. Усклађеност са ISQC 1 захтева, између осталог, да фирма успостави и одржава систем контроле квалитета који садржи политике и процедуре за сваки од наведених елемената, и да су те политике и процедуре документоване и саопштене запосленима:

- (а) одговорност руководства за квалитет рада фирме,
- (б) релевантни етички захтеви,
- (ц) прихватање и наставак ангажовања код клијента и специфична ангажовања,
- (д) кадрови,
- (е) спровођење ангажовања,
- (ф) надзор/мониторинг.

#### **Опис ангажовања на основу ког се пружа уверавање**

10. Ангажовање на основу ког се пружа уверавање је ангажовање у коме практичар има за циљ да прибави довољно адекватних доказа да би изразио закључак који је осмишљен да би повећао степен поверења циљних корисника који нису одговорна лица о резултатима мерења или процене основног предметног питања према критеријумима.

11. Резултати мерења или процене основног предметног питања према критеријумима су информације које настану као резултат примене критеријума на основно предметно питање. На пример:

- Финансијски извештаји (исход) представљају резултат мерења финансијске позиције, финансијске успешности и токова готовине (основно предметно питање) ентитета применом оквира финансијског извештавања (критеријуми).
- Извештај о ефикасности интерне контроле (исход) представља резултат процене ефикасности процеса интерне контроле ентитета (основно предметно питање) применом релевантних критеријума.
- Одмеравање перформанси специфичних за ентитет (исход) представља резултат мерења различитих аспеката перформанси (основно предметно питање) применом релевантних методологија мерења (критеријуми).
- Извештај о емисији штетних гасова (исход) представља резултат мерења емисије гасова од стране ентитета (основно предметно питање) применом протокола за признавање, одмеравање и презентацију (критеријуми).
- Извештај о усклађености (исход) представља резултат процене усклађености ентитета (основно предметно питање) са, на пример, законима и регулативом (критеријуми).

Израз „информације о основном предметном питању” се користи да означи мерења или процене основног предметног питања према критеријумима. О информацијама о основном предметном питању практичар прибавља довољно адекватних доказа који представљају основу за закључак практичара.

#### **Ангажовања на потврђивању и директна ангажовања**

12. Када се изводи ангажовање на потврђивању, страна која није практичар мери или процењује основно предметно питање према критеријумима. Страна која није практичар такође често презентује настале информације о основном предметном питању у извештају или саопштењу. У неким случајевима, практичар може да презентује информације о основном предметном питању у извештају о уверавању. Закључак практичара садржи одговор на питање да ли постоје

материјално значајни погрешни искази у информацијама о основном предметном питању. (видети и параграф 85).

13. Када се изводи директно ангажовање, практичар мери или процењује основно предметно питање према критеријумима. Поред тога, практичар примењује вештине и технике уверавања да прикупи довољно адекватних доказа о исходу мерења или процене основног предметног питања према критеријумима. Практичар може да прибави те доказе истовремено са извођењем мерења или процене основног предметног питања, али такође може да их прибави и после таквог мерења или процењивања. У директном ангажовању, закључак практичара се односи на исход мерења или процене основног предметног питања према критеријумима који је унет у извештај, и формулисан је у односу на основно предметно питање и примењене критеријуме. У неким директним ангажовањима, закључак практичара је у целини или једним делом, обухваћен информацијама о предметном питању. (видети Прилог 2).

**Ангажовање на основу ког се пружа уверавање у разумној мери и ангажовање на основу ког се пружа уверавање ограниченог степена**

14. Код извођења ангажовања на основу ког се пружа уверавање у разумној мери, практичар смањује ризик ангажовања на прихватљив ниво у околностима ангажовања као основу за закључак практичара. Закључак практичара се формулише тако да пренесе мишљење практичара о исходу мерења или процене основног предметног питања према критеријумима.

15. Код извођења ангажовања на основу ког се пружа уверавање ограниченог степена, практичар смањује ризик ангажовања на прихватљив ниво у околностима ангажовања али тада је тај ризик већи него за ангажовање на основу ког се пружа уверавање у разумној мери као основу за изражавање закључка у облику којим се преноси да ли је, на основу изведених поступака и прибављених доказа, практичар дошао до одређених сазнања која су га навела да поверује да су информације о предметном питању материјално погрешно исказане. Природа, време и обим поступака обављених приликом извођења ангажовања на основу ког се пружа уверавање ограниченог степена су ограничени у поређењу са оним што је неопходно за ангажовање на основу ког се пружа уверавање у разумној мери, али се планира са циљем да се стекне ниво уверавања који је, по професионалном просуђивању практичара, значајан. Да би био значајан, ниво уверавања стечен од стране практичара треба да буде такав да постоји велика вероватноћа да ће повећати поверење циљних корисника у информације о предметном питању до нивоа који је очигледно више од безначајног.

16. Када је реч о читавом опсегу ангажовања на основу којих се пружа уверавање, одговор на питање шта је то значајно уверавање може да варира у од уверавања које је тек толико да постоји вероватноћа да ће подићи ниво поверења циљних корисника у информације о предметном питању до нивоа који је очигледно више од безначајног, до уверавања које је тик испод уверавања у разумној мери. Шта је значајно у одређеном ангажовању представља предмет просуђивања унутар обима који зависи од околности ангажовања, укључујући потребе за информацијама које имају циљни корисници као група, критеријуме и основно предметно питање ангажовања. У појединим случајевима, последице које циљни корисници могу да имају ако добију неприкладне закључке, могу да буду толико велике да је неопходно да се изведе ангажовање на основу ког се пружа уверавање у разумној мери да би практичар стекао уверавање које је значајно у датим околностима.

**Делокруг оквира**

17. Нису сва ангажовања која спроводе практичари ангажовања на основу којих се пружа уверавање. Остала ангажовања која нису у складу са описом из параграфа 10 (због чега нису обухваћена овим оквиром) укључују:

- Ангажовања која су обухваћена Међународним стандардом повезаних услуга (ISRS), као што су ангажовања на уговореним поступцима и компилацијама.
- Припрема пореских пријава када се не изражава закључак о уверавању.
- Консултантска (или саветодавна ангажовања), као што су менаџмент и порески консалтинг.

18. Ангажовање на основу ког се пружа уверавање може бити део већег ангажовања, на пример у ситуацији када консултантско ангажовање приликом преузимања предузећа укључује захтев за уверавањем о пројектованим финансијским информацијама или финансијским информацијама из претходног периода. У таквим околностима, овај оквир је релевантан само за део ангажовања који се односи на уверавања.

19. Следећа ангажовања, која се могу сврстати под дефиницију из параграфа 10 не морају да буду извршена у складу са овим оквиром:

(а) Ангажовања за сврхе вештачења у судским споровима везаним за рачуноводство, ревизију, опорезивање или друга питања; и

(б) Ангажовања која укључују професионална мишљења, ставове или текстове на основу којих корисник може стећи одређено уверавање, уколико је применљиво све од наведеног:

(i) Ова мишљења, ставови или текст су споредни у односу на целокупно ангажовање;

(ii) Сваки објављени писани извештај је изричито ограничен на употребу од стране искључиво циљних корисника који су назначени у извештају;

(iii) Ангажовање није осмишљено као ангажовање на основу којег се пружа уверавање, што је у писаном облику договорено са корисницима којима је извештај намењен,; и

(iv) У извештају професионалног рачуновође ангажовање није представљено као ангажовање на основу којег се пружа уверавање.

#### **Извештаји о ангажовањима која не спадају у ангажовања на основу којих се пружа уверавање**

20. Практичар који извештава о ангажовању које не спада у ангажовање на основу ког се пружа уверавање у складу са овим оквиром јасно разликује тај извештај од извештаја о ангажовању на основу ког се пружа уверавање. Да корисници не би били у недоумици, у извештају који се не односи на пружање уверавања избегава се:

- навођење да је у складу са овим оквиром, као и са Стандардима уверавања;
- неприкладно коришћење речи „уверавање“, „ревизија“ и „преглед“;
- коришћење изјава које би могле да се погрешно схвате као закључци осмишљени тако да повећају поверење корисника у резултате мерења или процењивања основног предметног питања према одговарајућим критеријумима.

21. Практичар и одговорна страна могу да договоре примену принципа овог оквира на ангажовање када је једини циљни корисник одговорна страна, уколико су притом испуњени и сви други захтеви наведени у ISA, ISRE и ISAE стандардима. У таквим случајевима извештај садржи и изјаву којом се као циљни корисник извештаја наводи искључиво одговорна страна.

#### **Предуслови за прихватање ангажовања на основу ког се пружа уверавање**

22. Следећи предуслови за прихватање ангажовања на основу ког се пружа уверавање су релевантни када се разматра прихватање или наставак ангажовања:

(а) Улоге и одговорности одговарајућих страна (то јест, одговорна страна, страна која врши мерење или процену, страна која ангажује, по потреби) прикладне у датим околностима; и

(б) Ангажовање садржи све наведене карактеристике:

- (i) Основно предметно питање је прикладно;
- (ii) Критеријуми које практичар очекује да ће применети приликом припреме информација о предметном питању одговарају условима ангажовања, укључујући и то да садрже карактеристике описане у параграфу 44;
- (iii) Критеријуми које практичар очекује да ће применети приликом припреме информација о предметном питању ће бити доступни циљним корисницима.
- (iv) Практичар очекује да ће моћи да прибави доказе који су неопходни да подрже закључак практичара;
- (v) Закључак практичара, у форми која је одговарајућа било за ангажовање на основу ког се пружа уверавање у разумној мери или ангажовање на основу ког се пружа уверавање ограниченог степена, треба да буде садржан у писаном извештају; и
- (vi) Рационална сврха, укључујући, у случају ангажовања на основу ког се пружа уверавање ограниченог степена, и то да практичар очекује да ће бити у могућности да стекне значајан ниво уверавања.

23. Основна предметна питања у различитим ангажовањима на основу којих се пружа уверавање могу да се разликују у великој мери. За нека основна предметна питања могу бити неопходне специјализоване вештине и знања осим оних које обично поседује практичар појединаца. Важно је, међутим, да практичар буде уверен да оне особе које колективно спроводе ангажовање имају одговарајућу стручност и способности (видети такође параграф 31).

24. Када потенцијално ангажовање не може да буде прихваћено као ангажовање на основу ког се пружа уверавање, страна – наручилац и даље може да се одлучи за другачије ангажовање које ће испунити потребе циљних корисника. На пример:

(а) ако критеријуми за које практичар очекује да ће бити примењени нису одговарајући, ангажовање које испуњава остале предуслове из параграфа 22 и даље може да се изврши под условом да:

(i) Практичар може да идентификује један или више аспеката основног предметног питања на које се дати критеријуми могу применити. У таквом случају, практичар може да спроведе ангажовање у вези са оним аспектом који се сматра засебним предметним питањем. У таквим случајевима, у извештају о ангажовању јасно се наводи да се ангажовање не односи на првобитно предметно питање у целини; или

(ii) могу да буду одабрани или осмишљени алтернативни критеријуми за првобитно предметно питање;

(б) страна – наручилац може да затражи ангажовање које није ангажовање на основу којег се пружа уверавање, као што су консултантска ангажовања или ангажовања на уговореним поступцима.

25. Ако је ангажовање прихваћено, није прикладно да се ангажовање на основу ког се пружа уверавање промени у неко од ангажовања која се не тичу уверавања, или да се ангажовање на основу којег се пружа уверавање у разумној мери промени у ангажовање на основу којег се пружа уверавање ограниченог степена, уколико за то нема прихватљивог и разумног оправдања. Промена околности које утичу на захтеве циљних корисника или неразумевање природе ангажовања је уобичајено прихватљиво оправдање за промену врсте ангажовања. Ако дође до такве промене, практичар не одбацује доказе који су стечени пре настанка саме промене. Немогућност да се прибави довољно адекватних доказа за формирање закључка о уверавању у разумној мери није прихватљив разлог да се ангажовање на основу којег се пружа уверавање у разумној мери промени у ангажовање на основу којег се пружа уверавање ограниченог степена.

#### **Елементи ангажовања на основу ког се пружа уверавање**

26. У овом одељку ће бити речи о следећим елементима ангажовања на основу ког се пружа уверавање:

(а) однос трију страна: практичара, одговорне стране и циљних корисника;

(б) одговарајуће основно предметно питање;

(ц) одговарајући критеријуми;

(д) довољно адекватни докази; и

(е) извештај у писаној форми која је адекватна за ангажовања на основу којих се пружа уверавање у разумној мери и ангажовања на основу којих се пружа уверавање ограниченог степена.

#### **Однос трију страна**

27. Ангажовања уверавања подразумевају три различите стране: практичара, одговорну страну и циљне кориснике. У зависности од околности ангажовања, могу постојати и друге стране као што су страна која врши мерење или процену, или страна – наручилац (видети Прилог 3).

28. Одговорна страна и корисници могу бити из различитих ентитета или из истог ентитета. Као пример овог другог случаја, уколико постоји двостепена структура одбора ентитета, надзорни одбор може да затражи уверавање о информацијама достављеним од стране управног одбора ентитета. Однос између одговорне стране и циљних корисника мора се посматрати у контексту конкретног ангажовања и може се разликовати од традиционалних линија одговорности. На пример, руководство ентитета (циљни корисник) може да ангажује практичара да спроведе ангажовање на основу којег се пружа уверавање поводом једног конкретног аспекта активности ентитета за који је директно одговоран нижи ниво руководства (одговорна страна), али коначна одговорност је на главној управи.

#### **Практичар**

29. Практичар је лице или лица који спроведе ангажовање (обично партнера у ангажовању или остали чланови тима који ради на ангажовању, или, у зависности од случаја, фирма) примењујући вештине и технике уверавања да би стекли уверавање у разумној мери или уверавање ограниченог степена, по потреби, о томе да ли информације о предметном питању садрже материјално значајне погрешне исказе. У директном ангажовању, практичар сам врши мерење и процену основног предметног питања према критеријумима и примењује вештине и технике да би стекао уверавање у разумној мери или ограниченог степена, по потреби, о томе да ли исход тог мерења или процене садржи материјално значајне погрешке.

30. Ако практичар који поседује стручност, а није у питању професионални рачуновођа у јавној пракси, одлучи да презентује усклађеност са Стандардом уверавања, важно је да се призна

да ти стандарди обухватају захтеве који одражавају став из параграфа 5 који се односи на IESBA Етички кодекс и ISQC 1, или друге професионалне захтеве, или захтеве из закона или регулативе који су у најмањој мери једнако захтевни.

31. Ангажовање не треба да се прихвати ако прелиминарно знање о околностима ангажовања указује да то да етички захтеви у погледу стручности неће бити испуњени. У појединим случајевима, ови захтеви могу да буду испуњени од стране практичара који користи резултате рада стручњака ангажованог од стране практичара.

32. Поред тога, практичар мора да буде у стању да буде довољно укључен у рад стручњака и других практичара који пружају услуге уверавања у мери у којој је довољно да бу прихватио одговорност за закључак о пружању уверавања о информацијама о предметном питању, и да би се прибавили докази неопходни за доношење закључка да ли је рад тог стручњака или другог практичара који пружа услуге уверавања осигурања довољан за потребе практичара.

33. Практичар има искључиву одговорност за закључак о пруженом уверавању, а та одговорност није смањена употребом рада стручњака од стране практичара или других практичара који пружају услуге уверавања. Ипак, ако практичар који користи рад стручњака, и притом примењује релевантне стандарде који се тичу уверавања, закључи да је рад тог стручњака адекватан за потребе практичара, практичар може да прихвати налазе стручњака или закључке из његовог поља стручности као адекватне доказе.

#### *Одговорна страна*

34. Одговорна страна је страна одговорна за основно предметно питање. У ангажовању о потврђивању, одговорна страна је често такође страна која врши мерење или процену. Одговорна страна може али не мора бити страна која ангажује практичара да спроведе ангажовање на основу ког се пружа уверавање (страна наручилац).

#### *Циљни корисници*

35. Термин „циљни корисници“ означава лице или више лица, организацију или више организација, или једну или више група за које практичар очекује да ће користити извештај о ангажовању. Одговорна страна може бити један од циљних корисника, али не и једини циљни корисник.

36. У неким случајевима могу да постоје и други циљни корисници поред оних на које је адресиран извештај о уверавању. Практичар не може увек идентификовати све који ће прочитати његов извештај, нарочито када велики број људи има приступ извештају. У таквим случајевима, посебно када је вероватно да потенцијални корисници имају широк дијапазон интереса поводом конкретног питања, навођење циљних корисника се може ограничити на главне стејкхолдере који имају значајне и заједничке интересе. Циљни корисници могу бити дефинисани на различите начине, на пример, споразумом практичара и одговорне или ангажујуће стране, или законом.

37. Циљни корисници или њихови представници могу директно да учествују заједно са практичаром и одговорном страном (или ангажујућом страном, ако то није иста страна) у утврђивању захтева ангажовања. Без обзира на учешће других и за разлику од ангажовања на уговореним поступцима (која укључују извештавање о налазима на основу поступака договорених са ангажујућом страном и свим одговарајућим трећим странама а не закључке):

(а) Практичар је одговоран за одређивање природе, времена и обима поступака; и

(б) Практичар ће можда морати да изведе додатне поступке ако дође у посед информација која се значајно разликују од оних на основу којих је планирао поступке.

38. У неким случајевима, циљни корисници (на пример, банке и регулаторна тела) намећу захтеве или захтевају да одговарајућа страна (или стране) уговори ангажовање на основу ког се пружа уверавање, са одређеном наменом. Када се ангажовање осмишљава за специфичну сврху, извештај о уверавању укључује саопштење којим се скреће пажња читаоца на ову чињеницу. Поред тога, практичар може да сматра за сходно да се истакне да је коришћење извештаја ограничено на одређене циљне кориснике. У зависности од околности ангажовања, ово може да се постигне ограничавањем дистрибуције или коришћења извештаја о уверавању. Иако извештај о уверавању може да буде ограничен када је намењен само за одређене циљне кориснике или за одређену намену, непостојање ограничења у погледу корисника или намене само по себи не указује на то да практичар има законску одговорност у вези са тим или за ту сврху. Постојање законске одговорности зависи од околности сваког појединачног случаја и релевантног правног система.

#### **Основно предметно питање**

39. Основно предметно питање ангажовања на основу ког се пружа уверавање може имати различите облике, као што су:

- историјске финансијске перформансе или услови (на пример, финансијско стање у претходном периоду, финансијска успешност или новчани токови) за које информације о предметном питању могу да буду признавање, мерење, презентације или обелодањивања дата у финансијским извештајима;
- будуће финансијске перформансе или услови (на пример, пројектовано финансијско стање или финансијска успешност или новчани токови) за које информације о предметном питању могу да буду признавање, мерење, презентације или обелодањивања дата у финансијским предвиђањима или пројекцијама;
- нефинансијске перформансе и услови (на пример, активности правног лица) када информације о предметном питању могу бити кључни индикатори ефикасности и ефективности;
- физичке особине (на пример, капацитет постројења) када информације о предметном питању могу бити документи о спецификацијама;
- системи и процеси (на пример, интерна контрола правног лица или информациони систем) када информације о предметном питању могу да буду тврдње о ефективности;
- понашање (на пример, корпоративно управљање, поштовање прописа, пракса у вези са кадровима), када информације о предметном питању могу обухватити саопштења о усаглашености или саопштења о ефективности.

У Прилогу 4 дата је категоризација могућих предметних питања и шта обухватају, са примерима.

40. Предметна питања могу имати различите особине, што укључује и степен у коме су информације квалитативне односно квантитативне, објективне односно субјективне, односе се на претходне периоде или су пројектоване, или су релевантне само за један временски тренутак односно за целокупан период. Те особине утичу на:

(а) прецизност са којом се предметно питање може измерити или проценити према критеријумима; и

(б) убедљивост доступних доказа.

У извештају о ангажовању наводе се особине од посебног значаја за циљне кориснике.

41. На прикладност предметног питања не утиче ниво уверавања, то јест, ако основно предметно питање није прикладно за ангажовање на основу ког се пружа уверавање у разумној мери, није ни за ангажовање на основу ког се пружа уверавање ограниченог степена, и обрнуто. Прикладно основно предметно питање је могуће идентификовати и доследно процењивати или мерити према утврђеним критеријумима тако да се на релевантне информације могу применити поступци прикупљања довољно адекватних доказа како би се подржало уверавање у разумној мери или уверавање ограниченог степена, по потреби.

### **Критеријуми**

42. Критеријуми су основне, референтне вредности које се користе за процену или одмеравање основног предметног питања. Критеријуми могу бити формални, на пример за припремање финансијских извештаја критеријуми могу бити Међународни стандарди финансијског извештавања или Међународни рачуноводствени стандарди за јавни сектор. Уколико се ради о извештају о интерној контроли, критеријум може бити установљени оквир интерне контроле или појединачни циљеви интерне контроле, специфично осмишљени за одређено ангажовање, а уколико се извештава о усклађености, критеријуми могу бити релевантни закони, регулатива или уговори. Примери мање формалних критеријума су интерни кодекс понашања или договорени ниво перформанси (на пример број састанака које би одређени комитет требало да одржи током године).

43. Одговарајући критеријуми су потребни за разумно доследну процену или одмеравања конкретног питања у контексту професионалног расуђивања. Без референтног оквира заснованог на одговарајућим критеријумима, сваки закључак је подложен индивидуалним интерпретацијама и погрешном разумевању. Одговарајући критеријуми су осетљиви на контекст, односно зависе од околности ангажовања. Чак и за исто конкретно питање могу постојати различити критеријуми, што за резултат има различито мерење или процену. На пример, страна која врши мерење или процену може изабрати одређени број притужби купаца које су решене на задовољавајући начин, као конкретно питање задовољства купаца; док друга страна која врши процену или мерење, као критеријум, може изабрати број поновних куповина у периоду од три месеца након иницијалне куповине. Осим тога, један критеријум може да буде прикладан за одређени скуп околности ангажовања али не и за други скуп околности ангажовања. На пример, за извештавање државним органима или регулаторима може да се захтева примена одређеног скупа критеријума, али ти критеријуми не морају да буду прикладни за ширу групу корисника.

44. Одговарајући критеријуми имају следеће особине:

(а) релевантност: релевантни критеријуми за резултат дају информације о предметном питању које помажу циљним корисницима у доношењу одлука;

(б) потпуност: критеријуми су потпуни када у информацијама о предметном питању припремљеним у складу са њима нису изостављени релевантни фактори за које је реално очекивати да могу да утичу на закључке које циљни корисници доносе на основу тих информација. Потпуни критеријуми садрже, где је то релевантно, основе за презентацију и обелодањивање;

(ц) поузданост: поуздани критеријуми омогућавају, разумно доследно мерење или процену основног предметног питања, укључујући, уколико је то релевантно, презентације и обелодањивања, које су извршили различити практичари у сличним околностима.

(д) неутралност: неутрални критеријуми за резултат дају информације о предметном питању које су непристрасне у складу са условима ангажовања.

(е) разумљивост: разумљиви критеријуми за резултат дају информације о предметном питању које су разумљиве циљним корисницима.

45. Нејасни описи ишчекивања или искуствених просуђивања појединаца не чине одговарајуће критеријуме

46. Релативна важност сваке наведене особине када се врши процена прикладности за одређено ангажовање је ствар просуђивања. На прикладност критеријума не утиче ниво уверавања, то јест, ако критеријуми нису прикладни за ангажовање на основу ког се пружа уверавање у разумној мери, онда нису прикладни ни за ангажовање на основу ког се пружа уверавање ограниченог степена. Критеријуми могу бити садржани у законима и прописима, или их објављују надлежна и призната стручна тела уз примену транспарентног поступка одобравања (установљени критеријуми). Други критеријуми могу бити посебно осмишљени за припрему информација о предметном питању у специфичним условима ангажовања. Коришћење већ установљених или посебно осмишљених критеријума утиче на рад који спроводи практичар са циљем установљавања њихове применљивости на одређено ангажовање, на пример, ако ништа не указује на супротно, установљени критеријуми се сматрају прикладним ако су релевантни за потребе циљних корисника у погледу информација.

47. Критеријуми морају бити доступни циљним корисницима како би они могли да разумеју на који начин је основно предметно питање мерено или процењено. Критеријуми се могу учинити доступним циљним корисницима на неки од следећих начина:

(а) јавним објављивањем;

(б) укључивањем, на разумљив начин, у презентацију информација о предметном питању;

(ц) укључивањем, на разумљив начин, у извештај о ангажовању на основу ког се пружа уверавање;

(д) општим разумевањем, на пример критеријуми мерења времена у часовима и минутима.

48. Критеријуми такође могу бити доступни само одређеним циљним корисницима, на пример, услови уговора или критеријуми објављени од привредне асоцијације који су доступни само лицима у тој привредној грани зато што су релевантни само за одређену сврху (видети параграф 38).

49. У склопу ангажовања, практичар одређује да ли су критеријуми прикладни.

#### **Докази**

50. Ангажовања на основу којих се пружа уверавање се планирају уз став професионалног скептицизма, како би се прикупило довољно адекватних доказа у контексту ангажовања о пријављеном исходу мерења или процене основног предметног питања према критеријумима. Професионални скептицизам мора да се примењује приликом разматрања материјалности, ризика ангажовања на основу ког се пружа уверавање, као и квантитета и квалитета доступних доказа током планирања и спровођења ангажовања, нарочито када се одређује природа, време и обим поступака.

#### *Професионални скептицизам*

51. Став професионалног скептицизма значи да практичар треба да има у виду, на пример:

(а) да ли су докази доследни осталим прикупљеним доказима

(б) да ли информације доводе у питање поузданост документа или изјаве одговорне стране које се користе као доказ.

(ц) околности које указују на потребу за додатним поступцима у односу на оне који се захтевају релевантним стандардима уверавања; и

(д) услови који указују на вероватно погрешно исказивање.

52. Одржавање професионалног скептицизма током целог ангажовања је неопходно да би се, на пример, смањило ризик од:

- превиђања неуобичајених околности
- претеране генерализације приликом доношења закључака на основу посматрања; и
- коришћења неприкладних претпоставки приликом одређивања природе, времена и обима поступака и процене добијених резултата.

53. Став професионалног скептицизма је неопходан за критичку процену прикупљених доказа. То укључује обраћање пажње на доказе који су контрадикторни или доводе у питање поузданост документа или изјаве одговорне стране. То такође укључује разматрање довољности и адекватности прикупљених доказа у датим околностима.

54. Осим ако ангажовање укључује уверавање о аутентичности докумената, евиденције и документи се сматрају аутентичнима осим ако практичар има разлога да сматра супротно. Без обзира на то, практичар разматра поузданост информација које ће бити коришћене као докази.

55. Од практичара не може да се очекује да занемари ранија сазнања о поштењу и интегритету лица која су обезбедила доказе. Без обзира на то, веровање да су лица која су обезбедила доказе поштена и да имају интегритет не ослобађа практичара обавезе да у свом раду примењује професионални скептицизам.

#### *Професионално просуђивање*

56. Професионално просуђивање је од кључног значаја за исправно спровођење ангажовања на основу ког се пружа уверавање. То је због тога што тумачење релевантних етичких захтева и релевантних стандарда уверавања и доношење одлука заснованих на сазнањима које се захтевају током ангажовања, не могу да се спроведу без примене релевантне обуке, знања и искуства на чињенице и околности. Важно је да се професионално просуђивање примењује код доношења одлука о:

- материјалности и ризику ангажовања
- природи, времену и обиму поступака који се користе за испуњавање захтева релевантних стандарда уверавања и за прибављање доказа.
- процени да ли је прибављено довољно адекватних доказа и да ли је потребно да се прибави још да би се постигли циљеви релевантних стандарда уверавања. Посебно, у случају ангажовања на основу ког се пружа уверавање ограниченог степена, професионално просуђивање се захтева за процену да ли је достигнут значајан ниво уверавања.
- у случају директног ангажовања, примени критеријума на основно предметно питање, и ако практичар бира или прави критеријуме, о њиховом одабиру или изради. У случају ангажовања на потврђивању, о процени просуђивања других лица.
- одговарајућим закључцима који се доносе на основу прибављених доказа.

57. Главна карактеристика професионалног просуђивања које се очекује од једног практичара јесте да га примењује практичар коме су обука, знање и искуство помогли да развије потребну стручност да дође до разумног суда.

58. Примена професионалног просуђивања у сваком конкретном случају се заснива на чињеницама и околностима које су познате практичару. Консултације о тешким или спорним питањима током ангажовања, како између чланова тима који ради на ангажовању, тако и између тима и осталих на одговарајућем нивоу унутар или изван фирме, помажу практичару у доношењу обавештених и разумних судова.

59. Професионално просуђивање може да се процени на основу тога да ли донети суд одражава компетентну примену принципа уверавања и мерења или процене, и да ли је прикладан у светлу, и у складу са, чињеницама и околностима које су биле познате практичару до датума извештаја о уверавању.

60. Професионално просуђивање треба да се примењује током целог ангажовања. Професионално просуђивање не треба да се користи као оправдање за одлуке које нису подржане чињеницама и околностима ангажовања или нема довољно адекватних доказа.



#### *Довољност и адекватност доказа*

61. Довољност и адекватност доказа су међусобно повезане. Довољност доказа је мера квантитета доказа. На неопходни квантитет доказа утиче ризик да су информације о конкретном питању материјално погрешне (што је већи ризик, више се доказа захтева), као и квалитет тих доказа (што је виши квалитет то је мање доказа неопходно). Међутим, просто прикупљање више доказа не може да надокнади њихов низак квалитет. (видети и параграфе 81–82)

62. Адекватност је мера квалитета доказа, тачније, њихове релевантности и поузданости у смислу пружања подршке закључку практичара.

63. Поузданост доказа зависи од њиховог извора и њихове природе, као и од околности у којима су прибављени. Може се извршити уопштавање у вези са поузданошћу различитих врста доказа; ипак, таква уопштавања су предмет значајних изузетака. Чак и када докази потичу из екстерних извора, одређене околности могу утицати на поузданост добијених информација. На пример, докази добијени из независног екстерног извора могу бити непоуздани уколико извор не поседује довољно знање. Уз прихватање да постоје изузеци, одређена уопштавања у вези са поузданошћу доказа могу бити корисна:

- докази су поузданији када су добијени из независних екстерних извора;
- интерно генерисани докази су поузданији уколико су релевантне интерне контроле ефективне;
- докази које је директно прикупио практичар (на пример, посматрањем примене контрола) су поузданији од доказа добијених посредно или уз посредништво (на пример, упитима о примени контрола);
- докази су поузданији уколико су у облику докумената, било на папиру, електронски или на другом медију (на пример, записник сачињен током састанка је поузданији него накнадне усмене изјаве о дискусији и закључцима);

64. Конзистентни докази прибављени из различитих извора или различите природе су уверљивији него индивидуални докази који се разматрају засебно. Штавише, у поступку прибављања доказа из различитих извора или различите природе могу се јавити индиције да неки индивидуални доказ није поуздан. Уколико информације добијене из једног извора нису усаглашене са информацијама добијеним из другог извора, неопходно је да се одреди који додатни поступци су неопходни да би се ова неусаглашеност решила.

65. Када се ради о прибављању довољног и адекватног доказа, обично је теже пружити уверавања о конкретном питању у одређеном периоду времена него о том питању на одређени дан. Поред тога, закључци који су добијени у току процеса обично су ограничени на период обухваћен ангажовањем и не пружају уверавање да ће тај процес бити настављен и у будућности.

66. Одлука о томе да ли је прибављено довољно адекватних доказа на којима ће се заснивати закључак практичар је предмет професионалног просуђивања, које подразумева разматрање односа између трошкова прибављања доказа и користи од добијених информација. Практичар на основу професионалног просуђивања и става професионалног скептицизма врши процену квантитета и квалитета доказа, као и њихове довољности и адекватности, ради подржавања извештаја о уверавању.

#### *Материјалност*

67. Материјалност је релевантна за планирање и извођење ангажовања на основу којих се пружа уверавање, укључујући одређивање природе, времена и обима поступака, као и приликом процене да ли информације о конкретном питању садрже погрешне исказе. Професионално просуђивање о материјалности се врши у светлу постојећих околности, али није под утицајем нивоа уверавања, то јест, за исте циљне кориснике и сврху, материјалност за ангажовање на основу ког се пружа уверавање у разумној мери је иста као и за ангажовање на основу ког се пружа уверавање ограниченог степена, зато што је материјалност заснована на потребама циљних корисника за информацијама.

68. Погрешни искази, укључујући пропусте, сматрају се материјално значајним ако се може очекивати да, појединачно или групно, утичу на релевантне одлуке циљних корисника донете на основу информација о предметном питању. Разматрање материјалности од стране практичара укључује професионално просуђивање и под утицајем је начина на који практичар доживљава потребе циљних корисника као групе у погледу информација. Ако ангажовање није било осмишљено да испуни посебне потребе циљних корисника за информацијама, обично се не разматра могући ефекат погрешних исказа на специфичне кориснике, чије потребе за информацијама могу значајно да се разликују.

69. Материјалност се разматра у контексту квалитативних, и по потреби квантитативних фактора. Релативна важност квалитативних и квантитативних фактора приликом разматрања материјалности у одређеном ангажовању је предмет професионалног просуђивања.

70. Материјалност се односи на информације које су обухваћене извештајем о уверавању. Стога, када ангажовања покрива неке, али не све аспекте информација о предметном питању, материјалност се разматра само у светлу тог дела информација о предметном питању које је обухваћено ангажовањем.

#### *Ризик ангажовања*

71. Информације о конкретном питању могу бити неадекватно изражене у контексту конкретног питања и критеријума, те стога могу бити погрешне, потенцијално у материјално значајном обиму. Ово се догађа када информације о конкретном питању неадекватно одражавају примену критеријума за мерење или процену основног предметног питања.

72. Ризик ангажовања на основу ког се пружа уверавање је ризик да практичар донесе неодговарајући закључак када су информације о конкретном питању материјално погрешно исказане. Ризик ангажовања се не односи на, нити укључује ризике пословања практичара, као што су ризици по основу судских спорова, негативног публицитета или других догађаја насталих у вези са информацијама о основном предметном питању.

73. Потпуно уклањање ризика ангажовања је врло ретко могуће или практично у погледу односа трошкова и користи, па је „уверавање у разумној мери“ уверавање мање поузданости од апсолутног уверавања, и то због дејства следећих фактора:

- селективно тестирање;
- инхерентна ограничења интерне контроле;
- чињенице да већина доступних доказа по својој природи има карактер убедљивих али не и апсолутних доказа;
- коришћења просуђивања приликом прибављања и процењивања доказа и приликом доношења закључака заснованих на тим доказима;
- у неким случајевима, особина конкретног питања, процењиваних или мерених према утврђеним критеријумима.

74. Уопштено, ризик ангажовања на основу ког се пружа уверавање може се представити према следећим компонентама, иако све компоненте нису присутне или значајне у сваком ангажовању:

(а) ризик на који практичар не може директно на утиче, при чему се овај ризик може разложити на:

- (i) подложност информација о предметном питању материјално погрешним исказима пре разматрања повезаних контрола које примењују одговарајуће стране (инхерентни ризик); и
- (ii) ризик да одговарајуће интерне контроле неће правовремено спречити или исправити материјалну грешку која може настати (контролни ризик); и

(б) Ризик на који практичар може директно да утиче, при чему се овај ризик може разложити на:

- (i) ризик да поступци које спроводи практичар неће открити постојећу материјалну грешку (детекциони ризик); и
- (ii) у случају директног ангажовања, ризици повезани са мерењем или проценом основног предметног питања према критеријумима (ризик мерења или процене).

75. Степен до ког је свака од ових компоненти релевантна за ангажовање зависи од околности ангажовања, а нарочито:

- Природе основног предметног питања и информација о предметном питању. На пример, концепт контролног ризика може бити кориснији када се основно предметно питање односи на припрему информација о успешности ентитета него када се односи на информације о ефективности контрола или постојању неког физичког услова.

- Да ли се изводи ангажовање на основу ког се пружа уверавање у разумној мери или уверавање ограниченог степена. На пример, код ангажовања на основу ког се пружа уверавање ограниченог степена практичар често може да одлучи да прибави доказе неким другим средствима осим тестирања контрола, и у том случају разматрање контролног ризика може бити мање

релевантно него за ангажовање на основу ког се пружа уверавање у разумној мери о истим информацијама о предметном питању.

• Да ли се изводи директно ангажовање или ангажовање на потврђивању. Иако је концепт контролног ризика релевантан за ангажовања на потврђивању, шири концепт ризика мерења или процене је више релевантан за директна ангажовања.

Разматрање ризика је предмет професионалног просуђивања, пре него предмет који је подложен прецизном мерењу.

*Природа, време и обим поступака*

76. За стицање уверавања у разумној мери или уверавања ограниченог степена најчешће се користи комбинација поступака. Ти поступци могу да укључују:

- инспекцију;
- посматрање;
- потврђивање;
- поновно израчунавање;
- поновно извршење;
- аналитичке поступке; и
- упите.

Природа, време и поступци прибављања доказа су различити за одређена ангажовања. У теорији постоји велики број различитих поступака прибављања доказа. Ипак, у пракси је тешко изразити све ове могућности јасно и једнозначно.

77. Приликом ангажовања на основу којих се пружа уверавање у разумној мери као и при ангажовањима на основу којих се пружа уверавање ограниченог степена захтева се примена вештина и техника уверавања, као и прибављање довољно адекватних доказа у оквиру редовног, систематског поступка ангажовања који подразумева разумевање конкретног питања и других околности ангажовања.

78. Ангажовање на основу ког се пружа уверавање у разумној мери обухвата:

(а) На основу разумевања основног предметног питања и осталих околности ангажовања, идентификацију и процену ризика материјално погрешног исказа у информацијама о предметном питању.

(б) Осмишљавање и спровођење поступака као одговор на процењене ризике и у циљу стицања разумног уверавања које поткрепљује закључак практичара; и

(ц) Процењивање довољности и адекватности доказа стечених у контексту ангажовања и, ако је неопходно у датим околностима, рад на прибављању додатних доказа.

79. Природа, време и обим поступака прикупљања довољних адекватних доказа у ангажовањима на основу којих се пружа уверавање ограниченог степена, у одговарајућој су мери ограничени у односу на захтеве у ангажовањима на основу којих се пружа уверавање у разумној мери. Специфични стандарди уверавања за основна предметна питања могу да захтевају да, на пример, у поступцима прикупљања довољно адекватних доказа у ангажовањима на основу којих се пружа уверавање ограниченог степена, докази могу да се прибављају преваасходно кроз аналитичке поступке у упите. У недостатку релевантних стандарда уверавања, поступци прикупљања довољно адекватних доказа могу да буду аналитички поступци у упити, и зависе од околности самог ангажовања, а посебно од предметног питања, потреба циљних корисника и наручиоца, при чему се узимају у обзир и ограничења по основу времена и трошкова. Одређивање природе, времена и обима поступака је питање професионалног просуђивања и разликује се од ангажовања до ангажовања.

80. Ангажовање на основу ког се пружа уверавање ограниченог степена обухвата:

(а) На основу разумевања основног предметног питања и осталих околности ангажовања, идентификацију области у којима постоји вероватноћа да ће постојати материјално значајни погрешни искази у информацијама о предметном питању.

(б) Осмишљавање и спровођење поступака усмерених на те области и стицање уверавања ограниченог степена које поткрепљује закључак практичара; и

(ц) Ако практичар постане свестан питања које(а) наводи(е) практичара да сматра да су информације о предметном питању материјално погрешне, осмишљавање и извођење додатних поступака за стицање додатних доказа.

*Квалитет и квантитет доступних доказа*

81. На квалитет и квантитет доступних доказа утичу:

(а) Карактеристике основног предметног питања и информација о предметном питању. На пример, може се очекивати мања објективност доказа уколико се информације о конкретном питању односе на будуће, а не на претходне периоде (видети параграф 40); и

(б) остале околности ангажовања, поред карактеристика предметног питања, када докази који су уобичајено доступни сада то нису, због на пример, временског тренутка наименовања практичара, политика чувања докумената правног лица или ограничења наметнутих од одговорне стране.

У највећем броју случајева, доступни докази су по својој природи убедљиви, али не и коначни.

82. Закључци без модификације нису прикладни за било коју врсту ангажовања на основу којег се пружа уверавање у разумној мери уколико:

(а) практичар, услед околности, није у могућности да прибави доказе неопходне да би се ризик ангажовања свео на прихватљив ниво; или

(б) одговорна страна или наручилац намећу ограничења која онемогућавају практичару да прибави доказе неопходне да би се ризик ангажовања свео на прихватљив ниво.

**Извештај о ангажовању**

83. Практичар формира закључак на основу прибављених доказа и саставља извештај који садржи јасно изражен закључак о стеченом уверавању у вези са информацијама о предметном питању. Стандарди уверавања одређују основне елементе извештаја о уверавању.

84. У ангажовању на основу ког се пружа уверавање у разумној мери, закључак практичара је изражен у позитивној форми којом се изражава мишљење практичара о исходу мерења или процене основног предметног питања.

85. Примери закључака изражених у форми која је прикладна за ангажовање на основу ког се пружа уверавање у разумној мери укључују:

- Када је закључак изражен у вези са основним предметним питањем и применљивим критеријумима, „По нашем мишљењу, ентитет је, по свим материјално значајним аспектима, усклађен са законом XYZ;“

- Када је закључак изражен у вези са информацијама о предметном питању и применљивим критеријумима: „По нашем мишљењу, финансијски извештаји дају истинит и објективан приказ, по свим материјално значајним аспектима финансијске позиције ентитета на дан (датум) и њене финансијске успешности и токова готовине за годину која се завршава на тај дан у складу са оквиrom XYZ;“ или

- Када је закључак изражен у вези са тврдњом одговорне стране: „По нашем мишљењу, тврдња (одговорне стране) да је ентитет постигао усклађеност са законом XYZ је истинита и објективна, по свим материјално значајним аспектима“ или „По нашем мишљењу, тврдња (одговорне стране) да су кључни индикатори перформанси презентовани, по свим материјално значајним аспектима, је истинита и објективна“;

У директном ангажовању, закључак практичара је изражен у вези са основним предметним питањем и критеријумима.

86. У ангажовању на основу ког се пружа уверавање ограниченог степена, закључак практичара је изражен у форми којом се преноси да ли је, на основу спроведеног ангажовања, практичар постао свестан нечега што га је навело да поверује да су информације о предметном питању материјално погрешно исказане, на пример: „На основу спроведених поступака и прибављених доказа, нисмо уочили ништа што би нас навело да сматрамо да ентитет није усклађен, по свим материјално значајним аспектима, са законом XYZ.“

87. Практичар може изабрати „дугу форму“ или „кратку форму“ како би се циљним корисницима обезбедило ефективно информисање. „Кратка форма“ извештаја обично укључује само основне елементе. „Дуга форма“ извештаја обично укључује и друге информације и објашњења чија сврха није да утичу на закључак практичара. Поред основних елемената, „дуга форма“ укључује и детаљан опис услова ангажовања, коришћене критеријуме, налазе у вези

одређених аспеката ангажовања и, у неким случајевима, препоруке. Да ли ће такве информације бити укључене зависи од њиховог значаја за потребе циљних корисника.

88. Закључак практичара је јасно одвојен од информација или објашњења чија сврха није да утичу на закључак практичара, укључујући пасус којим се скреће пажња, пасус о осталим питањима, налазе у вези са појединим аспектима ангажовања, препоруке или додатне информације укључене у извештај о уверавању. Форма презентације која се користи јасно указује на то да пасус којим се скреће пажња, пасус о осталим питањима, налазе у вези са појединим аспектима ангажовања, препоруке или додатне информације немају за циљ да умање значај закључка практичара.

89. Практичар изражава модификован закључак у следећим околностима:

(а) Када, по професионалном просуђивању практичара, постоји ограничење делокруга и ефекат питања може да буде материјално значајан. У таквим случајевима, практичар изражава квалификовани закључак или се уздржава од изражавања закључка. У неким случајевима, практичар разматра повлачење из ангажовања.

(б) Када су, по професионалном просуђивању практичара, информације о предметном питању материјално значајно погрешно исказане. У таквим случајевима, практичар изражава квалификовани закључак или негативан закључак. У оним директним ангажовањима када су информације о предметном питању закључак практичара, и практичар закључи да нека или сва основна предметна питања нису, по свим материјално значајним аспектима, у складу са критеријумима, такав закључак би се такође сматрао квалификованим закључком (или негативним закључком, по потреби).

90. Квалификовани закључак се изражава када ефекти, или могући ефекти, неког питања нису толико материјално значајни или прожимајући да захтевају негативан закључак или уздржавање од изражавања закључка.

91. Ако се након прихватања ангажовања открије да један или више предуслова ангажовања није присутан, практичар дискутује о томе са одговарајућим странама, и утврђује:

(а) Да ли проблем може да се реши на задовољавајући начин за практичара;

(б) Да ли је прикладно да се настави са ангажовањем; и

(ц) Да ли, и како, да се саопште информације о датом питању у извештају о уверавању.

92. Ако се након прихватања ангажовања открије да један или више критеријума није прикладан или да нека или сва основна предметна питања нису прикладна за ангажовање на основу ког се пружа уверавање, практичар разматра повлачење из ангажовања, ако је повлачење могуће у складу са применљивим законима или регулативом. Ако практичар настави са ангажовањем, практичар изражава:

(а) Квалификовани закључак или негативан закључак, у зависности од тога колико је спорно питање материјално значајно или прожимајуће када, на основу професионалног просуђивања практичара, постоји вероватноћа да ће неприкладни критеријуми или неадекватно основно предметно питање обманути циљне кориснике; или

(с) Квалификовани закључак или уздржавање од изражавања закључка у зависности од тога колико је спорно питање материјално значајно или прожимајуће, у осталим случајевима.

#### **Остала питања**

*Остале одговорности које се тичу комуникације*

93. Практичар разматра да ли, у складу са условима и осталим околностима ангажовања, поједина питања којих је практичар постао свестан треба да се саопште одговорним странама, странама које врше мерење или процену, наручиоцима, лицима овлашћеним за управљање, или другима.

#### *Документација*

94. Документација о ангажовању представља евиденцију материјала на ком је заснован извештај о уверавању када је благовремено припремљена и када је довољна и адекватна да омогући искусном практичару, који није претходно упознат са ангажовањем, да разуме:

(а) Природу, време и обим поступака који су изведени у циљу усклађивања са релевантним Стандардима уверавања и применљивим законским и регулаторним захтевима.

(б) Резултате изведених поступака и прибављене доказе; и

(ц) Значајна питања која су се појавила током ангажовања, закључке донете о њима и значајна професионална просуђивања приликом доношења тих закључака.

95. Документација о ангажовању садржи и како је практичар третирао све недоследности између информација које је идентификовао практичар и коначног закључка практичара у вези са неким значајним питањем.

**Непримерено коришћење имена практичара**

96. Практичар је повезан са основним предметним питањем, или повезаним информацијама о предметном питању, када извештава о информацијама о том основном предметном питању или се сложи да се његово име користи, у професионалном смислу, у вези са тим основним предметним питањем, или повезаним информацијама о предметном питању. Ако практичар није повезан на овај начин, треће стране не могу подразумевати његову одговорност. Уколико практичар сазна да нека страна непримерено користи његово име у вези са предметним питањем, треба да захтева од те стране да са тим престане. Практичар такође разматра потребу за предузимањем и других мера, на пример, информисању корисника о непримереном коришћењу практичаревог имена или тражењу правног савета.

**Прилог 1**

**Саопштења објављених од стране Међународног одбора за стандарде ревизије и уверавања (IAASB), и њихов међусобни однос и однос са Етичким кодексом IESBA**

У овом прилогу илустрован је делокруг саопштења објављених од стране IAASB, њихов међусобни однос и однос са Етичким кодексом за професионалне рачуновође IESBA.



**Прилог 2**

**Ангажовања на потврђивању и директна ангажовања**

У овом прилогу описане су разлике између ангажовања на потврђивању и директних ангажовања.

1. У ангажовању на потврђивању, лице које врши мерење или процењивање, а које није практичар, мери или процењује основно предметно питање према критеријумима, а резултат је информација о предметном питању. Информације о предметном питању могу да буду неправилно изражене у контексту основног предметног питања и критеријума, тако да могу да буду погрешно

исказане, потенцијално до материјално значајног нивоа. Улога практичара у ангажовању на потврђивању је да прибави довољно адекватних доказа да би изразио закључак о томе да ли информације о предметном питању, које су припремљене од стране лица које врши мерење или процењивање, садрже материјално значајне погрешне исказе.

2. У директном ангажовању, практичар мери или процењује основно предметно питање према критеријумима и презентује добијене информације о предметном питању као део или прилог извештаја о уверавању. Закључак практичара у директном ангажовању бави се исходом мерења или процене основног предметног питања према критеријима, који је наведен у извештају. У неким директним ангажовањима, закључак практиканта је информација о предметном питању или је њен део. У зависности од основног предметног питања:

(а) Исход мерења или процене у директном ангажовању може бити сличан извештају или саопштењу припремљеном од стране лица које је извршило мерење или процену у ангажовању на потврђивању. У другим околностима, међутим, исход, односно информације о предметном питању, могао да се одражавају у опису налаза и основи за закључивање практичара у извештају о уверавању; и у дугој форми извештаја о уверавању; и

(б) Практичар може да користи податке које су други прикупили и саставили. На пример, подаци могу да потичу из информационог система који одржава одговорна страна.

3. Поред мерења или процењивања основног предметног питања, у директном ангажовању практичар примењује и вештине и технике уверавања да би прибавио довољно адекватних доказа како би изразио закључак о томе да ли је информација о предметном питању материјално погрешно исказана. Практичар може да прибави те доказе у исто време са вршењем мерења или процене основног предметног питања, али такође може да их прибави и пре или после таквог мерења или процене.

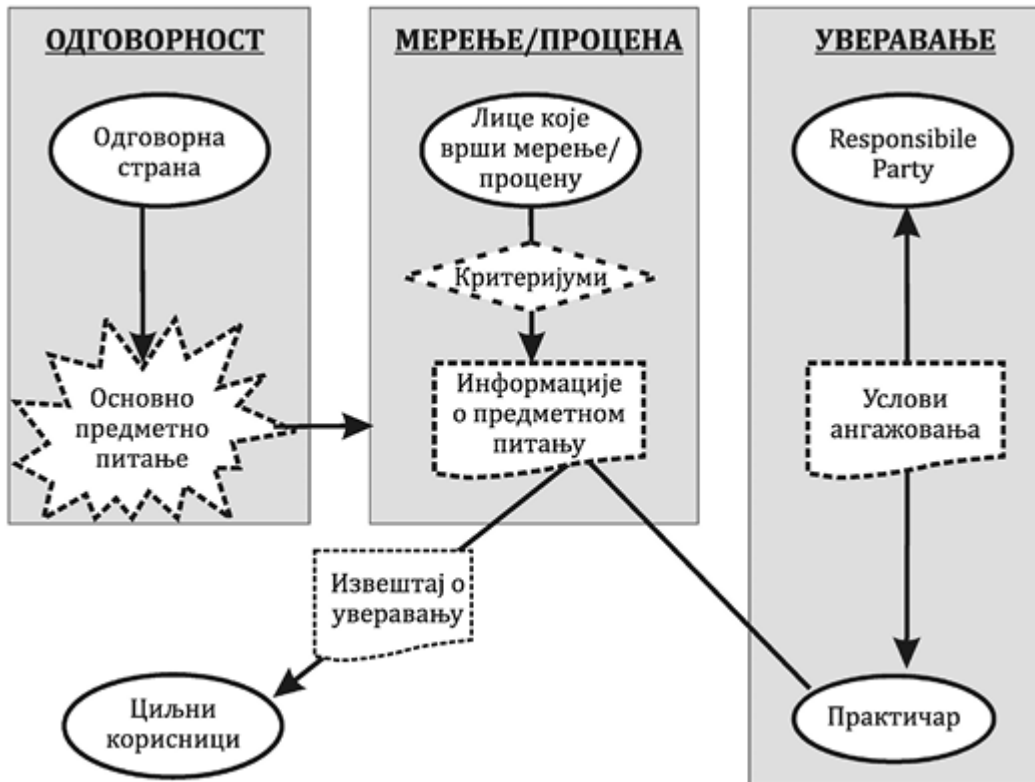
4. Вредност директног ангажовања произилази из комбинације:

(а) Независности практичара у односу на основно предметно питање, наручиоца, циљних корисника и одговорне стране, без обзира на то што практичар није независан у односу на информације о предметном питању зато што је практичар припремио информације о предметном питању; и

(б) Вештина и техника уверавања које се примењују приликом мерења или процене основног предметног питања, што за резултат даје акумулацију доказа који су сличног квантитета и квалитета као и за ангажовање на потврђивању. Ово прибављање довољно адекватних доказа разликује директно ангажовање од обичне компилације. На пример, ако практичар прави компилацију саопштења неког ентитета у вези са емисијом гасова који стварају ефекат стаклене баште, практичар не би, на пример, вршио тестирање калибрације уређаја који се користе за мерење емисије гасова. У директном ангажовању, међутим, практичар би, ако је то релевантно, вршио калибрацију уређаја, као део процеса мерења, или би тестирао калибрацију уређаја коју су извршили други у истој мери као што би то био случај да се спроводи ангажовање на потврђивању.

### **Прилог 3**

#### **Стране у ангажовању на основу ког се пружа уверавање**



1. Сва ангажовања на основу којих се пружа уверавање имају најмање три стране: одговорну страну, практичара и циљне кориснике. У зависности од околности ангажовања, може постојати и посебна улога стране која врши мерење или процену, и стране наручиоца.

2. На претходном дијаграму је приказано какав је однос појединих улога са ангажовањем на основу ког се пружа уверавање:

(а) Одговорна страна је одговорна за основно предметно питање.

(б) Лице које врши мерење или процену примењује критеријуме за мерење или процену основног предметног питања што за резултат даје информације о предметном питању.

(ц) Страна наручилац договара услове ангажовања са практичарем.

(д) Практичар прибавља довољно адекватних доказа у циљу изражавања закључка који је осмишљен да повећа ниво уверења код циљних корисника који нису одговорна страна у вези са информацијама о предметном питању.

(е) Циљни корисници доносе одлуке на основу информација о предметном питању. Циљни корисници су појединци или организације, или групе појединаца и организација од којих практичар очекује да ће користити извештај о уверавању. У неким случајевима могу постојати и други циљни корисници осим оних на које је адресиран извештај о уверавању.

3. О овим улогама могу да се изнесу следећа запажања:

- Свако ангажовање на основу ког се пружа уверавање има бар једну одговорну страну и циљне кориснике, поред практичара.

- Практичар не може да буде одговорна страна, страна наручилац или циљни корисник.

- У директном ангажовању практичар је такође страна која врши мерење или процену.

- У ангажовању на потврђивању, одговорна страна или неко други осим практичара, могу да буду страна која врши мерење или процену.

- Када је практичар вршио мерење или процену основног предметног питања према критеријумима, ангажовање је директно. Карактер тог ангажовања не може да се промени у ангажовање на потврђивању тако што ће друга страна преузети одговорност за мерење или процену, на пример, тако што ће одговорна страна приложити изјаву о прихватању одговорности у информације о предметном питању.



- Одговорна страна може бити страна наручилац.

• У многим ангажовањима на потврђивању одговорна страна може да буде и страна која врши мерење или процену, или страна наручилац. Пример за то је када ентитет ангажује практичара да спроведе ангажовање на основу ког се пружа уверавање у вези са извештајем о праксама одрживости који је ентитет припремио. Пример за то када се одговорна страна разликује од стране која врши мерење или процену је када је практичар ангажован да спроведе ангажовање на основу ког се пружа уверавање у вези са извештајем који је припремила нека државна организације о праксама одрживости неке приватне компаније.

• У ангажовању о потврђивању, лице које врши мерење или процену обично доставља практичару писану изјаву о информацијама о предметном питању. У неким случајевима, практичар можда неће бити у могућности да прибави такву изјаву, на пример када страна наручилац не врши мерење или процену.

- Одговорна страна може бити један од циљних корисника, али не једини.

• Одговорна страна, страна која врши мерење или процену, и циљни корисници могу да буду из различитих или истог ентитета. Као пример за потоњи случај узмимо да у двостепеној управљачкој структури, надзорни одбор може да тражи уверавање о информацијама које је припремио извршни одбор тог ентитета. Однос између одговорне стране, стране која врши мерење или процену, и циљних корисника треба посматрати у контексту конкретног ангажовања и може да се разликује од традиционалније дефинисаних линија одговорности. На пример, највише руководство неког ентитета (као циљни корисник) може ангажовати практичара да спроведе ангажовање на потврђивању о неком посебном аспекту активности ентитета који је у непосредној одговорности нижег нивоа управљања (одговорно лице), али за које крајњу одговорност сноси највиши ниво руководства.

- Страна наручилац која није у исто време и одговорна страна може да буде циљни корисник.

4. Закључак практичара може да се изрази тако што ће се навести:

- Основно предметно питање и применљиви критеријуми;
- Информације о предметном питању и применљиви критеријуми;
- Изјава коју је дала одговарајућа страна.

5. Практичар и одговорна страна могу да се договоре да примењују принципе стандарда уверавања на ангажовање када нема других циљних корисника осим одговорне стране али сви остали захтеви стандарда уверавања су испуњени. У таквим случајевима, извештај практичара укључује и изјаву која ограничава коришћење извештаја на одговорну страну.

#### Прилог 4

##### Категоризација основних предметних питања

Табела у наставку садржи категоризацију могућих основних предметних питања са неким примерима. За неке категорије ниједан пример није дат јер је мало вероватно да ће бити спроведено ангажовање на потврђивањз у вези са информацијама у овим категоријама. Категоризација није нужно потпуна, категорије нису нужно међусобно искључиве, а нека основна предметна питања или информације о предметним питањима могу да имају компоненте у више од једне категорије, на пример, интегрисано извештавање и извештавање о корпоративној друштвеној одговорности ће вероватно садржати историјске информације и информације које се односе на будућност, финансијске и нефинансијске информације. Исто тако, у неким случајевима, примери су информације о предметном питању, а у другим случајевима, то су основна предметна питања или само индикација врсте питања за које информације могу да буду од помоћи у, зависно од тога шта има више смисла у датим околностима.

Информације		Историјске информације	Информације које се односе на будућност
Финансијска	Успешност	Финансијски извештаји припремљени у складу са прихватљивим оквиром финансијског извештавања	• Предвиђени/пројектовани токови готовине
	Позиција		• Предвиђена/пројектована финансијска позиција

Информације		Историјске информације	Информације које се односе на будућност
Нефинансијска	Успешност Коришћење ресурса/ вредност за новац	<ul style="list-style-type: none"> <li>Извештај о емисији штетних гасова</li> <li>Извештај о одрживости</li> <li>Кључни индикатори перформанси</li> <li>Извештај о ефективном коришћењу ресурса</li> <li>Извештај о вредности за новац</li> <li>Извештај о корпоративној друштвеној одговорности</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Очекивана смањења емисије штетних гасова услед примене нове технологије, или количина гасова који ће се апсорбовати сађењем</li> <li>Изјава да ће предвиђене активности створити вредност за новац.</li> </ul>
	Услов	<ul style="list-style-type: none"> <li>Опис система / процеса имплементираног у тренутку времена</li> <li>Физичке карактеристике, на пример, величина закупљеног простора</li> </ul>	
Систем / процес	Опис	<ul style="list-style-type: none"> <li>Опис система интерне контроле</li> </ul>	
	Осмишљеност	<ul style="list-style-type: none"> <li>Осмишљеност контрола услужне организације</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Осмишљеност предложених контрола за будући процес производње</li> </ul>
	Операције / перформансе	<ul style="list-style-type: none"> <li>Оперативна ефективност процедура за ангажовање и обуку кадрова</li> </ul>	
Аспекти понашања	Усклађеност	<ul style="list-style-type: none"> <li>Усклађеност ентитета са, на пример, клаузулама о зајмовима, или специфичним законским или регулаторним захтевима</li> </ul>	
	Понашање људи	<ul style="list-style-type: none"> <li>Процена ефективности комитета за ревизију</li> </ul>	
	Остало	<ul style="list-style-type: none"> <li>Прилагођеност софтверског пакета намени</li> </ul>	

-----

Видети Предговор Међународним стандардима ревизије, контроле квалитета, прегледа, осталих уверавања и сродних услуга  
Међународни стандард контроле квалитета (ISQC) 1, Контрола квалитета фирми које врше ревизију, преглед финансијских информација, друга ангажовања на основу којих се пружа уверавање и сродне услуге  
ISRS 4400, Ангажовања на обављању уговорених поступака у вези са финансијским информацијама, и ISRS 4410 (ревидирано издање), Ангажовања на компилацији  
Приликом консултантских ангажовања професионални рачуновођа користи своје стручне вештине, образовање, увид, искуство и знање о консалтинг процесу. Консалтинг процес је аналитички процес који се типично састоји од комбинација активности повезаних са: постављењем циљева, изналагањем чињеница, дефинисањем проблема или могућности, проценом алтернатива, припремањем препорука које укључују активности, извештавањем о резултатима и понекад применом и накнадних активности. Извештаји (ако се користе) су углавном написани у наративном

стилу („дуга форма“). Рад се углавном спроводи искључиво за потребе и у корист клијента. Природа и обим рада утврђују се споразумом професионалног рачуновође и клијента. Свака услуга која испуњава дефиницију ангажовања на основу којег се пружа уверавање није консултантско ангажовање већ ангажовање на основу којег се пружа уверавање.

Термини „партнер у ангажовању“ и „фирма“ користе се када је то релевантно за њихове еквиваленте у јавном сектору.